



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

**Processo nº** 10611.721477/2014-00  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-004.155 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de maio de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - DRAWBACK  
**Recorrentes** DOW CORNING SILÍCIO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2007, 2008

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM. CIÊNCIA DO AUTUADO ANTES DE COMPLETADO O QUINQUIDIO. EXTINÇÃO DO DIREITO DE LANÇAR. INOCORRÊNCIA.

1. No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação fixada no ato concessório.

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. MULTA REGULAMENTAR POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO DE HABILITAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO REGIME. FALTA DE SUBSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de subsunção, a multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/2003, não se aplica no caso do inadimplemento integral ou parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime drawback suspensão.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO PARCIAL DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS SUSPENSOS NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime drawback suspensão, além do cumprimento de outros requisitos, a conversão da suspensão dos tributos em isenção depende do cumprimento do compromisso de exportar assumido no ato de concessão do regime, logo, se houver descumprimento parcial do referido compromisso, na

mesma proporção, passa a ser devida a cobrança dos tributos suspensos na correspondente operação de importação realizada ao amparo do regime.

Após o registros de exportação, somente é permitida as alterações dentro dos limites previstos no §3º, do artigo 124, da Portaria Secex nº 36/2007.

RO Negado e RV Provido em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidades de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da cobrança a multa de ofício pelo não pagamento da multa de mora em relação aos ACs nºs 2007.012659-3, 2001.012875-8, 2007.012879-0 e 2007.013996-2.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 09/06/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 28.164.170,48, sendo R\$ 2.170.170,48, relativa a exigência de impostos e contribuições incidentes sobre a importação de insumos, acrescida de juros de mora e multa de ofício e, R\$ 25.994.000,00 de multa prevista no artigo 107 do decreto lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 77 Lei nº 10.833/03 e, também do atual Regulamento Aduaneiro – RA, aprovado pelo decreto nº 6.759/09, em seu art. 728, inciso VII, alínea “d”, pelo fato da empresa LIASA ter descumprido o regime de Drawback - modalidade suspensão para os 16 Atos Concessórios de Drawback a seguir descritos:

Atos Concessórios		
Número	Registro	Validade
<b>2006.019641-6</b>	09/01/2007	08/01/2009
<b>2007.002487-1</b>	14/03/2007	13/03/2009
<b>2007.003849-0</b>	21/03/2007	20/03/2009
<b>2007.005702-8</b>	07/05/2007	06/05/2009
<b>2007.005706-0</b>	31/05/2007	30/05/2009
<b>2007.008517-0</b>	22/06/2007	21/06/2009

<b>2007.011659-8</b>	24/08/2007	23/08/2008
<b>2007.011669-5</b>	24/08/2007	23/08/2008
<b>2007.012659-3</b>	06/09/2007	05/09/2008
<b>2007.012846-4</b>	10/09/2007	09/09/2008
<b>2007.012875-8</b>	11/09/2007	10/09/2008
<b>2007.012879-0</b>	11/09/2007	10/09/2008
<b>2007.013418-9</b>	23/11/2007	22/11/2008
<b>2007.013425-1</b>	17/01/2008	16/01/2009
<b>2007.013996-2</b>	01/10/2007	30/09/2008
<b>2007.017003-7</b>	12/12/2007	11/12/2008

Conforme se verifica no Relatório de Auditoria Fiscal (fls.68-182), as irregularidades constatadas pela fiscalização foram, resumidamente, as seguintes:

**9.1. MERCADORIA/INSUMO IMPORTADO EM QUANTIDADE MAIOR QUE A AUTORIZADA NO ATO CONCESSÓRIO DE DRAWBACK nº 2007.013425-1 Prova documental da infração: Declarações de Importação – Dis - DOC 12 e 13 – e Ato Concessório nº 2007.013425-1 - DOC 9.**

Conforme consta no subitem 7.2. a DOW CORNING, sem a devida anuênciia da Secretaria de Comércio Exterior – SECEX – o que se daria a pedido da beneficiária e se concretizaria por meio de aditivo ao Ato Concessório de DRAWBACK - modalidade Suspensão nº 2007.013425-1 - DOC 9 - importou ELETRODOS DE CARBONO AMORFO COM CONEXÃO em quantidade superior à autorizada pelo SECEX , conforme consta nodemonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO MERCADORIAS INSUMOS			
DESCRIÇÃO DOS INSUMOS	QUANTIDADE (kg)		
	AUTORIZADA NO ATO CONCESSÓRIO	EFETIVAMENTE IMPORTADA	SALDO
<b>ELETRODOS DE CARBONO AMORFO COM CONEXÃO</b>	182.000,00	200.273,00	<b>18.273,00</b>

**9.2. COMPROVAÇÃO DO REGIME DE DRAWBACK COM REGISTROS DE EXPORTAÇÃO - REs RETIFICADOS APÓS A AVERBAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES Prova documental da infração: Cópias dos Registros de Exportação - REs - DOC 14 e 15.**

Conforme relatado no subitem 8.2.3. a DOW CORNING não vinculou 31 (trinta e um) REs - DOC 14 - quando da efetivação das exportações, a nenhum dos 16 (dezesseis) Atos Concessórios de Drawback – modalidade Suspensão - DOC 9 - em análise.

Em data posterior às exportações, retificou o campo “02a” dos Registros de Exportação – Res, intitulado “ENQUADRAMENTO DA OPERAÇÃO” substituindo o código de enquadramento da operação de 80.000 (EXPORTAÇÃO COMUM) para o código 81.101 (EXPORTAÇÃO DRAWBACK COMUM) e incluiu no campo 24 denominado “DADOS DO FABRICANTE” dos REs o nº do Ato Concessório de interesse. (...)

A retificação efetuada atesta que tendo a **DOW CORNING** constatado o erro e sendo conhecadora das exigências da legislação, procedeu a correção/inserção do

código de enquadramento no campo “2a” e o número do Ato Concessório de interesse no campo “24” dos Registros de Exportação – REs.

Entretanto, a sua ação foi tardia, foi intempestiva !Conforme registrado no campo 26 de cada um dos Registros de Exportação REs as alterações efetuadas se deram após o embarque das mercadorias.

Para todos os efeitos, as exportações formalizadas pelos 31 (trinta e um) REs – DOC 14 – linhas acima relacionados, foram efetivadas como exportação comum e sem vinculação a nenhum Ato Concessório de Drawback, o que impossibilita o controle do despacho de exportação, exercido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Caso houvesse alguma restrição quanto a um determinado nº de Ato Concessório – que poderia ser um dos que foram posteriormente vinculados aos Registros de Exportação - REs e que constam hoje no sistema – a Secretaria da Receita Federal do Brasil não teve a oportunidade de atuar.

Ainda, ressaltamos que a **DOW CORNING** tinha pleno conhecimento da sua obrigação, pois, para os outros 29 (vinte e nove) Registros de Exportação – REs - DOC 15 – fez corretamente o enquadramento no código 81.101 e vinculou-os ao Ato Concessório devido, no momento oportuno – isto é quando da efetiva exportação - não tendo nenhuma alteração sido efetivada em momento posterior ao embarque.

Por todo o exposto - mormente pela impossibilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de exercer, como determinado na legislação citada e descrita no item 5., os devidos controles durante o despacho aduaneiro de exportação - serão exigidos os tributos devidos para os insumos/mercadorias importadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback que foram utilizadas na industrialização e exportação do **SILÍCIO METÁLICO** formalizado pelos 31 (trinta e um) Registros de Exportação – REs.

### **9.3 RESÍDUOS - Prova documental da infração: Notas Fiscais apresentadas pela DOW CORNING - DOC 17– e Laudo Técnico - DOC 11**

(...)

Registrarmos que a DOW CORNING informou em todos os 12 (doze) Ato s Concessório s de DRAWBACK - modalidade Suspensão - DOC 10 – nos itens relativos às importações autorizadas que não havia m subprodutos e resíduos, assim manifestado:

**“Suproduto Resíduo não”** (negrito)

A informação acima prestada pela beneficiária contemplou todos os 16 (dezesseis) Atos Concessórios. Entretanto para 4 (quatro) deles, pelo fato das nacionalizações efetivadas, não houve exportações.

Posteriormente, a própria DOW CORNING, em seu Laudo Técnico de 28/11/14, informou a geração de ESCÓRIA em seu processo produtivo.

Em sua correspondência de 15/12/14 a beneficiária apresentou as notas fiscais de venda no mercado nacional - DOC 17 – de ESCÓRIA e ainda informou que na produção de ESCÓRIA os ELETRODOS DE CARBONO AMORFO, n ão são consumid os , conforme já relatado no subitem 8.2.2.

Portanto, a glosa somente contemplará as importações dos SUPORTES DE CONEXÃO (NIPPLE) PARA ELETRODOS.

Verifica-se pois, que a DOW CORNING ao não observar a determinação expressa no § 1º do art. 79 da Portaria SECEX 10/10 – não informou o valor dos resíduos e subprodutos e, ainda informou nos Atos concessórios que não haviam subprodutos e resíduos - praticou irregularida de (=infração).

Aplicando a legislação acima transcrita, desprezaremos os resíduos (ESCÓRIA) não exportados – no presente caso comercializados no mercado nacional - até o limite de 5% do montante do valor dos SUPORTES DE CONEXÃO (NIPPLE) PARA ELETRODOS importados.

**9.4. FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA Prova documental da infração: Cópias dos DARFs apresentados pela beneficiária - DOC 7.**

Conforme consta relatado no subitem 8.2.1.2 a beneficiária nacionalizou 4 (quatro) Declarações de Importação – Dis nºs 07/1206030-2, 07/1215577-0, 07/1215578-8 e 07/1329660-1 vinculados aos Atos concessórios nºs 2007.012659-3, 2007.012875-8, 2007.012879-0 e 2007.013996-2 - DOC 9 – , respectivamente. Recolheu os tributos e apresentou os DARFs relativos, como consta no campo “Dados Complementares” de cada uma das DIs citadas.

Os valores recolhidos foram verificados no sistema SIEF WEB e correspondem aos valores apostos nas cópias dos DARFs apresentados.

Destaca-se ainda que a DOW CORNING recolheu os tributos mais os juros de mora, entretanto não recolheu a multa de mora devida à época de 20%.

Assim, pela falta de recolhimento da multa de mora de 20% à época da nacionalização das mercadorias, juntamente com os tributos recolhidos, será lançada a multa de ofício de 75%, conforme dispõe o inciso I do art. 645 do antigo Regulamento Aduaneiro (decreto 4.543/09) abaixo transcrito: (...)

Intimada do Auto de Infração, a empresa DOW CORNING apresentou impugnação (fls.2.445-2.494), alegando, em síntese apartada: (i) inexistência de importações em volume maior do que o autorizado; (ii) inexistência de resíduos dos insumos importados; (iii) da regular retificação dos Registros de Exportação com vinculação aos Atos Concessórios; (iv) da impossibilidade de cobrança da multa diária; (v) da decadência do direito do fisco de aplicar a multa diária; (vi) da impossibilidade de exigência de multa de ofício por falta de pagamento de multa de mora; (vii) decadência para o lançamento de tributos; (viii) da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício.

Em 08 de abril de 2016, foi proferido o acórdão nº 16-71.790 (fls.2.533-2.565) julgando parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Recorrente para exonerar o crédito tributário correspondente ao montante de R\$ 26.162.561,94, com base nos seguintes fundamentos:

**(i) Decadência para o lançamento de tributos e acréscimos**

(...)

A fiscalização aplicou o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*

Assim, aplicando-se o critério adotado pela fiscalização para os atos concessórios com validade expirada em 2008, inicia-se a contagem do prazo em 1/1/2009, terminando em 1/1/2014.

Já para os atos expirados em 2009, o prazo decadencial terminou em 1/1/2015.

A autuação foi lavrada em dezembro de 2014.

Portanto, é forçoso reconhecer que, para os atos concessórios expirados em 2008, o lançamento dos tributos e respectivos acréscimos foi atingido pela decadência.

**(ii) Quantidade importada – ato concessório 2007.013425-1**

A fiscalização afirma que houve importação em quantidade acima da autorizada, conforme quadro de fl. 137: (...)

Conclui que o excesso importado sujeita-se ao pagamento dos tributos devidos na importação.

A impugnante questiona o fato e junta aos autos impressão do “drawback web” em fls. 2511 e 2512. Constatase que a quantidade prevista para a importação de “eletrodos de carbono” é de 200.273 Kg: (...)

A própria fiscalização, no item 7.1.14 do Relatório Fiscal (fls. 109 e 110), apresenta dados pertinentes ao ato concessório em tela, que confirmam a quantidade de 200.273 Kg: (...)

Portanto, devem ser exonerados os respectivos valores apontados pelo Auditor-Fiscal em relação à DI 08/0341506-5 (fl. 147):

**(iii) Comprovação do regime – registros de exportação (RE) retificados após averbação das exportações**

Não consta dos autos, entretanto, prova de que as autoridades aduaneiras tenham concordado com as retificações efetuadas no tocante à vinculação dos RE aos respectivos atos concessórios em apreço.

Pelo contrário, os termos do Relatório Fiscal deixam claro que a autoridade aduaneira não aceita as retificações perpetradas.

Cabe salientar que a alteração do RE poderia, em tese, ser solicitada pelo beneficiário de drawback a qualquer tempo. Nesse caso, a fiscalização aduaneira iria analisar o pleito do exportador e, considerando pertinente, proceder à retificação. Contudo, a vinculação do RE após a averbação do embarque carece de elemento essencial, qual seja, fazer a verificação física da mercadoria para atestar que ela incorpora os insumos importados com amparo no ato concessório, ou seja, confirmar a ocorrência da vinculação física. (...)

O impugnante alega que o artigo 342 do Regulamento Aduaneiro autoriza a regularização de atos pertinentes à comprovação de drawback: (...)

No entanto, as disposições acima não autorizam a retificação de Registros de Exportação, sem anuênciça expressa da fiscalização aduaneira.

---

O interessado deveria, em face da realização de exportações sem observância das normas atinentes ao regime de drawback, ter efetuado o recolhimento dos tributos suspensos, acrescidos de juros e multa moratórios.

Entendo que a fiscalização efetuou as investigações cabíveis e corretamente procedeu à lavratura dos autos de infração.

#### **(iv) Resíduos**

Foi consignado no laudo que a formação de escória não implica consumo dos eletrodos.

*“Escória é formada por óxidos que entraram no forno, mas não foram reduzidos, mais aqueles gerados no refino, não consumindo carbono, portanto não consumindo eletrodos” (grifei e negrito)*

*Assim informado, têm-se que na geração da ESCÓRIA não são consumidos os ELETRODOS DE CARBONO AMORFO importados sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback.”*

Constata-se que a fiscalização convenceu-se de que os SUPORTES DE CONEXÃO (NIPPLE) PARA ELETRODOS, por não terem sido citados expressamente, ensejam a formação de escória, ou seja, seriam consumidos.

Conclui-se que a fiscalização aduaneira deixou de produzir prova hábil de que a escória seja resíduo dos nipes.

É ônus da autoridade fiscal produzir prova dos fatos que sustentam o lançamento. (...)

Devem ser exonerados, portanto, os créditos lançados conforme cálculos constantes do tópico 10.3 do Relatório Fiscal.

#### **(v) Multa por descumprimento de regime aduaneiro especial**

O descumprimento do regime de drawback caracteriza descumprimento de norma operacional para utilização de regime aduaneiro especial. O lançamento da multa diária deve ocorrer *“após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa, salvo para prevenir a decadência”*

Assim, resta compulsório reconhecer que foi incorretamente lançada a multa do artigo 728, inciso VII, alínea d, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009).

#### **(vi) Multa de ofício por falta de pagamento de multa de mora**

O impugnante questiona a exigência da multa de ofício por falta de pagamento de multa de mora (atos concessórios 2007.012659-3, 2001.012875-8, 2007.012879-0 e 2007.013996-2). (...)

...o recolhimento de tributos em pauta (posteriormente ao registro da declaração de importação) sujeita-se aos efeitos da “mora”, a incidência de juros e multa. (...)

Dessa forma, o interessado deveria ter acrescentado aos valores recolhidos a multa de mora prevista na legislação tributária.

Acolho o lançamento da multa de ofício isolada (tópicos 9.4 e 15 do Relatório Fiscal, fl. 178 – R\$ 52.102,13).

#### **(vii) Incidência de juros sobre multa de ofício**

Configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Intimada de decisão de piso em 25.04.2016 (fls. 2.568), a empresa DOW CORNING interpôs recurso voluntário em 17.05.2016 (fls.2.572-2.616), requerendo a reforma parcial do julgado com base nos seguintes fundamentos: (i) regular retificação dos Registros de Exportação com vinculação aos Atos Concessórios; e (ii) impossibilidade de exigência de multa de ofício por falta de pagamento de multa de mora. Arguiu, ainda, em caráter subsidiário, alegações para manutenção de decisão na parte em que lhe foi favorável.

Exonerado crédito superior ao limite de alçada, recorre-se de ofício ao Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 1º, da Portaria MF nº, de 03 de janeiro de 2008, vigente à época do julgamento do processo em primeira instância administrativa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

### **I - Tempestividade**

A empresa DOW CORNING foi intimada da decisão de piso 25.04.2016 (fls. 2.568) e protocolou Recurso Voluntário em 17.05.2016 (fls.2.572-2.616), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Nos termos do artigo 1º, da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, haverá recurso de ofício sempre que a decisão de primeiro grau exonerar o contribuinte do pagamento de tributos e encargos da multa, em valor superior a R\$ 2.500.000,00<sup>2</sup>.

No presente caso, o recurso de ofício deve ser conhecido, considerando que o crédito exonerado pela decisão "a quo" perfaz o montante originário de R\$ 26.162.561,94.

Desta forma, considerando que os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

<sup>2</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

## II - Recurso de Ofício

### II.1 - A multa por descumprimento do regime aduaneiro

Em relação a aplicação da multa prevista no artigo 728 do Regulamento Aduaneiro Turma, insta tecer que esta Turma *-por maioria de votos-* afastou a aplicação da famigerada multa, quando do julgamento do processo nº 13044.000292/2010-04, de relatoria do brilhante Conselheiro José Fernandes do Nascimento (acórdão 3302-003.519):

Em relação a esse ponto, cabe previamente esclarecer que ele não foi impugnado pela recorrente, conforme expressamente ressaltado no acórdão recorrido.

No entanto, se nos termos art. 145, III, combinado com o disposto no art. 149, IV, ambos do CTN, à autoridade administrativa é assegurada a competência para rever de ofício o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, contendo erro quanto a qualquer elemento obrigatório para constituição legítima do crédito tributário, com muito mais razão tal prerrogativa também se estende à autoridade julgadora, especialmente, tendo em conta que o processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Por essas razões, afasta-se a preclusão consumativa da questão declarada pelo órgão julgador de primeiro grau e passa-se a analisar a legalidade da cobrança da multa por infração de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, estabelecida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003, a seguir transcrita:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) [...]

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) [...]

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados; [...]

A leitura do texto em destaque leva a conclusão inexorável de que a infração cinge-se ao descumprimento de obrigação de natureza instrumental ou acessória, estabelecida para a fase prévia de habilitação ou de utilização do regime aduaneiro especial.

Diferentemente, a infração atribuída a recorrente e que motivou a imposição da multa em apreço, não se trata de descumprimento de obrigação formal necessária à habilitação ou utilização do regime, mas por descumprimento parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito dos citados AC, portanto, infração por descumprimento de obrigação de material imprescindível não para a habilitação ou utilização do regime, mas para manutenção da inexigibilidade dos tributos incidentes na operação de importação.

Dada essa característica, fica evidenciado que a infração imputada a recorrente refere-se a descumprimento de requisito necessário para a conversão da suspensão em isenção dos tributos devidos na operação de importação, realizada ao amparo do regime drawback suspensão. Portanto, trata-se de aspectos atinentes à norma de incidência tributária, que, uma vez não cumprido, autoriza a cobrança dos

tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, nos termos do art. 266 do RA/2002, vigente à época dos fatos, a seguir transcrita:

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.

Nos presentes autos, não há notícia de que a autuada tenha descumprido qualquer requisito, condição ou norma operacional de **habilitação** ou **utilização** do regime drawback suspensão em apreço, haja vista que o regime foi regularmente concedido pelo Decex, por meio dos citados ato concessórios, e a sua utilização foi devidamente autorizada pela autoridade fiscal da unidade da Receita Federal, o que pressupõe o atendimento de todos os requisitos exigidos para fruição do regime.

O fato de a beneficiária do regime não ter cumprido o compromisso de exportação assumido nos correspondentes atos concessórios, ou não ter adotado, espontaneamente, as providências alternativas mencionadas no art. 342<sup>3</sup> do RA/2002, dentro do prazo o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório (trigésimo dia da data-limite para exportação), representa descumprimento da condição resolutória da suspensão da cobrança dos tributos devidos na operação importação, jamais descumprimento de requisito, condição ou norma operacional de habilitação ou utilização do regime, por evidente impossibilidade lógico-temporal, haja vista que o fato infracional somente se consumou após o término do prazo de vigência do regime e não na fase prévia de habilitação ou durante o curso de utilização do regime, como previsto na elementar do tipo da infração em comento.

Com efeito, se o descumprimento do requisito da reexportação dos insumos importados, sob a forma de produtos industrializados, somente se materializou após findo o prazo da vigência do regime (trinta dias, contado da data do vencimento do ato concessório), obviamente, não pode ser considerado descumprimento de requisito atinente à habilitação ou utilização do regime, fatos que, sabidamente, somente ocorrem antes ou durante a sua vigência.

O critério adotado pela fiscalização, para fim de apuração do valor da multa, corrobora o entendimento aqui esposado de que o fato infracional imputado a autuada ocorreu após o término do regime, posto que foi determinado como termo inicial do prazo de cobrança da multa o dia seguinte ao encerramento do prazo de permanência dos bens no regime aduaneiro e como termo final a data de lavratura do auto de infração, conforme se extrai da planilha de fl. 136. Este último marco temporal, obviamente, não guarda qualquer relação com a definição da data de término da infração imputada à recorrente, cuja materialização de dá de forma instantânea e não continuada, como previsto no tipo da infração em apreço.

No caso, além da conduta imputada à recorrente não se subsumir a hipótese da infração definida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei

---

<sup>3</sup> "Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:  
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;  
[...]"

10.833/2003, o critério de apuração do valor da multa revela-se totalmente arbitrário e, portanto, sem amparo legal, pois, o valor da multa passa a depender não do prazo de cometimento da conduta infratora, mas da data da lavratura do auto de infração.

Assim, uma vez demonstrado que a conduta infratora atribuída a autuada não se subsume à hipótese infracionária descrita no referido preceito legal, a cobrança da multa regulamentar em apreço deve ser integralmente cancelada.

Por concordar com os argumentos utilizados na referida decisão, o adoto para afastar do lançamento fiscal a multa regulamentar prevista no artigo 728, III, do Regulamento Aduaneiro, o que faço com base nos artigos 50, §1º, e 64, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)*

*§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

\*\*\*

*Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.*

Não obstante, o entendimento deste relator seja pela inaplicabilidade da multa prevista no artigo 728 do Regulamento Aduaneiro, ainda que assim não fosse, a penalidade deve ser afastada pela incidência de prazo decadencial prevista nos artigos 138 e 139, do Decreto-Lei 37/66<sup>4</sup>, considerando que transcorrido *in albis* o prazo de 05 (cinco) anos para impor a referida penalidade, conforme se verifica no demonstrativo abaixo:

Atos Concessórios				
Número	Registro	Validade	Prazo Decadencial - Art.138 e 139 Dec. 37/66	Data da Ciência do Auto de Infração
2006.019641-6	09/01/2007	08/01/2009	07/01/2014	29/12/2014
2007.002487-1	14/03/2007	13/03/2009	13/03/2014	
2007.003849-0	21/03/2007	20/03/2009	20/03/2014	
2007.005702-8	07/05/2007	06/05/2009	05/05/2014	
2007.005706-0	31/05/2007	30/05/2009	29/05/2014	
2007.008517-0	22/06/2007	21/06/2009	20/06/2014	
2007.011659-8	24/08/2007	23/08/2008	22/08/2014	
2007.011669-5	24/08/2007	23/08/2008	22/08/2014	
2007.012659-3	06/09/2007	05/09/2008	04/09/2013	

<sup>4</sup> Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)  
Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

<b>2007.012846-4</b>	10/09/2007	09/09/2008	08/09/2013	
<b>2007.012875-8</b>	11/09/2007	10/09/2008	09/09/2013	
<b>2007.012879-0</b>	11/09/2007	10/09/2008	09/09/2013	
<b>2007.013418-9</b>	23/11/2007	22/11/2008	21/11/2013	
<b>2007.013425-1</b>	17/01/2008	16/01/2009	15/01/2014	
<b>2007.013996-2</b>	01/10/2007	30/09/2008	29/09/2013	
<b>2007.017003-7</b>	12/12/2007	11/12/2008	10/12/2013	

Deste modo, seja por entender inaplicável a multa regulamentar ao caso em análise, seja pela incidência do prazo decadencial, afasto do lançamento fiscal a penalidade imposto a empresa DOW CORING.

## II.2 - Decadência para o lançamento de tributos e acréscimos

Os tributos incidentes nas importações estão inseridos na modalidade de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Neste caso, aplica-se o prazo decadencial previsto no § 1º do referido artigo 150.

Por outro lado, não havendo pagamento, não há o que se homologar e, nesse caso, aplica-se à regra prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, reproduzido no artigo 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966 anteriormente citado.

No caso do drawback suspensão o prazo decadencial deverá ser estabelecido com base no artigo 173, I, do CTN, uma vez que, nesse caso, não ocorre o recolhimento prévio dos tributos, não havendo, pois, que se falar em homologação do lançamento prevista no § 4º do artigo 150 do CTN.

A questão da decadência no regime aduaneiro especial de Drawback já foi pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adota o prazo decadencial em conformidade com o artigo 173, inciso I, do CTN, conforme se verifica na ementa no acórdão 9303-001.411:

### *Ementa(s)*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 19/10/1994, 17/11/1994, 18/11/1994, 16/12/1994 DRAWBACK. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. Para a contagem do prazo decadencial, na hipótese de descumprimento do Drawback, deve-se aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que o lançamento somente pode ocorrer após o término do prazo previsto no Ato Concessório, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício, independentemente de pagamento.*

Esse entendimento, inclusive, já foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, realizado sob o regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transrito:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO**

---

TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incombe, 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 imponível, 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). [...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.

Desse modo, em cumprimento ao disposto no art. 62-A<sup>5</sup> do Regimento Interno deste Conselho, aplica-se o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado, no sentido de que, sem a realização do pagamento antecipado, o *dies a quo* do prazo quinquenal de decadência, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

---

<sup>5</sup> "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

Vale lembrar que o entendimento explicitado por este Conselho e pelos Tribunais Superiores estão em total consonância com o disposto no art. 752 do RA/2009, a seguir transscrito:

Art. 752. O **direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos**, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. [...]

§ 3º **No regime de drawback**, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - **suspensão**, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e

II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção. (grifos não originais)

Ressalta-se, por oportuno, que o termo de início deverá ser estabelecido a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário. Os 30 dias ulteriores ao encerramento do regime correspondem ao prazo que o beneficiário tem para, quanto ao produto importado eventualmente remanescente, reexportá-lo, destruí-lo sob controle aduaneiro, ou nacionalizá-lo, conforme previsto no inciso art. 390, I, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (antiga redação do artigo 342, do Dec. 4.543/02), a seguir transscrito:

*Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:*

*I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:*

*a) devolução ao exterior; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

*b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

Encerrado o regime e transcorrido o período de 30 dias para a adoção de uma das providências contidas artigo 390, I, do Regulamento Aduaneiro, poderá a Fazenda Pública, no prazo de 5 anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, examinar se os requisitos inerentes ao incentivo em tela foram ou não cumpridos, e, sendo o caso, constituir os créditos tributários relativos aos tributos incidentes na importação.

Com base na regra de contagem anteriormente definida, ouso discordar da contagem de prazo definida pela instância "a quo", que considerou como marco temporal a data

de validade do Ato Concessório de Drawback e afastou o prazo decadencial somente em relação aos ACs nº 2006.0198641-6; 2007.002487-1; 2007.003849-0; 2007.005702-8; 2007.005706-8; 2007.008517-0; e 2007.013425-1.

Isto porque, no entendimento deste relator, o início do prazo decadencial ocorre após transcorrido 30 dias do vencimento do regime, impondo-se, também, o afastamento do referido instituto ao AC 2007.017003-7, conforme se demonstra na planilha abaixo:

Atos Concessórios						
Número	Registro	Validade	Marco Inicial	Prazo Decadencial - Início	Prazo Decadencial - 173, I, CTN	Data da Ciência do Auto de Infração
<b>2006.019641-6</b>	09/01/2007	08/01/2009	08/02/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.002487-1</b>	14/03/2007	13/03/2009	13/04/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.003849-0</b>	21/03/2007	20/03/2009	20/04/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.005702-8</b>	07/05/2007	06/05/2009	06/06/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.005706-0</b>	31/05/2007	30/05/2009	30/06/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.008517-0</b>	22/06/2007	21/06/2009	21/07/2009	01/01/2010	01/01/2015	
<b>2007.011659-8</b>	24/08/2007	23/08/2008	23/09/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.011669-5</b>	24/08/2007	23/08/2008	23/09/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.012659-3</b>	06/09/2007	05/09/2008	05/10/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.012846-4</b>	10/09/2007	09/09/2008	09/10/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.012875-8</b>	11/09/2007	10/09/2008	10/10/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.012879-0</b>	11/09/2007	10/09/2008	10/10/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.013418-9</b>	23/11/2007	22/11/2008	22/12/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.013425-1</b>	17/01/2008	16/01/2008	16/02/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.013996-2</b>	01/10/2007	30/09/2008	30/10/2008	01/01/2009	01/01/2014	
<b>2007.017003-7</b>	<b>12/12/2007</b>	<b>11/12/2008</b>	<b>11/01/2009</b>	<b>01/01/2010</b>	<b>01/01/2015</b>	<b>29/12/2014</b>

### II.3 - Quantidade importada – ato concessório 2007.013425-1

Neste ponto, afirma a fiscalização que houve importação em quantidade superior a autorizado do insumo denominado "ELETRODOS DE CARBONO AMORFO COM CONEXÃO", na medida em que o AC autorizou a importação da quantidade de 182.000,00, ao passo que a empresa DOW CORING efetivamente importou o montante de 200.273,00. Assim, houve o lançamento para cobrança dos tributos incidentes sobre a diferença da quantidade autorizada e a efetivamente importada.

A decisão de piso afastou o lançamento, pelo fato de que no Ato Concessório nº 2007.013425-1, a quantidade autorizado de insumo denominado "ELETRODOS DE CARBONO AMORFO COM CONEXÃO" foi de 200.273,00 e não no montante de 182.000,00, como equivocadamente afirmou a fiscalização. Tal fato, restou devidamente comprovado nos autos (vide item 7.1.14.3, do relatório de auditoria fiscal , fls. 100 e fls.2.511-2.512).

Deste modo, considerando o equívoco no lançamento fiscal, entendo correta a decisão piso que afastou a cobrança dos tributos calculados sobre a suposta diferença da quantidade autorizada e a efetivamente importada.

#### **II.4 - Resíduos**

Inicialmente é imperioso destacar os seguintes preceitos normativos:

##### ***Decreto nº 4.543/2002***

*"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."*

\*\*\*

##### ***Portaria Secex nº 10/2010***

*"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.*

*§ 1º A empresa deverá preencher o campo "Resíduos e Subprodutos" do ato concessório com o valor, em dólares norte-americanos (US\$), dos resíduos e subprodutos.*

*§ 2º Ficam excluídas do cálculo acima as perdas de processo produtivo que não tenham valor comercial."*

Do que se extrai do referidos preceitos normativos, é que não haverá tributação para resíduos e subprodutos quando seu montante não exceder 5% (cinco por cento) do valor do produto importado e, quando a perdas do processo produtivo não tenham valor comercial.

No caso sob análise, a fiscalização obteve informações extraídas do Laudo Técnico apresentado pela empresa DOW CORNING no sentido de existir resíduo, denominado "Escória", em processo seu produtivo. Tais informações foram obtidas somente através do referido Laudo, considerando que a interessada não informou nos ACs a existência de resíduo ou subproduto.

Inicialmente, para a fiscalização o resíduo denominado "Escória", foi resultado da derivação de consumo dos insumos "ELETRO DE CARBONO AMORFO E SUPORTE DE CONEXÃO (NIPLE)" importados pela empresa DOW CORNING, sendo, assim, hipótese de incidência das normas anteriores citadas.

Posteriormente, a fiscalização procedeu a análise das informações técnicas apresentadas nos Laudos fornecidos pelo contribuinte e, admitiu que os resíduos - *conforme prescrito no Laudo Técnico* - não eram derivados dos insumos "ELETRO DE CARBONO AMORFO", mas apenas do "SUPORTE DE CONEXÃO (NIPLE)". No entendimento da fiscalização, o fato deste último insumo não ter sido mencionado no laudo técnico, conduz a conclusão no sentido de que a "escória" seria derivada de consumo do insumo "SUPORTE DE CONEXÃO (NIPLE)".

Neste contexto, a fiscalização glosou somente as importações dos SUPORTES DE CONEXÃO (NIPLE) PARA ELETRODOS, aplicando, para o cálculo de

---

cobrança dos tributos, somente a porcentagem que excedeu o percentual de 5% previsto nas normas tratadas neste tópico.

A Turma "a quo", por outro lado, exonerou o contribuinte desta cobrança por entender que a fiscalização não produziu prova direta para comprovar que o resíduo "escória" seria derivado de consumo do insumo SUPORTES DE CONEXÃO (NIPPLE), na medida em que a mera presunção desacompanhada de prova hábil, não é capaz de sustentar o direito perseguido pela autoridade fiscal.

De fato, inexiste nos autos provas diretas produzidas pela fiscalização para corroborar seu entendimento. Do mesmo modo, os documentos comprobatórios fornecidos pela interessada também são inconclusivos em relação a origem do resíduo, tornando, assim, incontestável que a fiscalização não comprovou, diga-se, de forma hábil, seu pretenso direito.

Com efeito, o lançamento tributário é ato administrativo que constitui o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário e, assim, é seu o ônus de produzir provas robustas para respaldar o lançamento fiscal. O artigo 337, do Código do Processo Civil, aplicado subsidiariamente no processo administrativo, prevê, de forma lógica, que o ônus da prova incumbe (i) ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e (ii) o réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor.

Neste eito, cita-se as determinações contidas no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72:

*"Art. 9º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

No presente caso, a autoridade fiscal não comprovou de forma contundente o fato constitutivo do seu direito, portanto, correta a decisão de piso que afastou a cobrança dos ACs 2007.11669-5; 2007.011659-8; 2007.12846-4; 2007.013418-9; 2007.013425-1; 2007.017003-7.

### **III. - Recurso Voluntário**

#### **III.1 - Comprovação do regime – registros de exportação (RE) retificados após averbação das exportações**

Inicialmente é imperioso destacar que o Princípio da Vinculação Física é o princípio basilar que rege o funcionamento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback – modalidade Suspensão. O decreto nº 3.904, de 31 de agosto de 2001, ao tratar do Princípio da Vinculação Física, no art. 3º, o fez de forma direta, deixando-o explícito nos seguintes termos:

*"Art. 3º- 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."*

O Decreto nº 4.543 de 26 de dezembro de 2002, antigo Regulamento Aduaneiro, ao se referir ao Princípio da Vinculação Física por sua vez, manteve a mesma redação do art. 3º do decreto 3.904/01 no seu art. 341:

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

Do Parecer Normativo/CST/nº. 12/79 podemos extrair a seguinte orientação:

“...a vinculação no caso de Drawback, é sempre de natureza física ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários importados devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens a exportar...”

Com base nos preceitos anteriormente citados e, por entender que a vinculação física entre produto importado/exportado é requisito indispensável para o contribuinte usufruir dos benefícios do regime Drawback - Suspensão, afasto os argumentos explicitados pela empresa DOW CORNING no sentido que o referido regime depende, unicamente, da exportação das mercadorias produzidas com a utilização dos insumos importados.

No que tange as retificações consumadas após as averbações dos REs, entendo que há possibilidade da empresa realizar alterações em data posterior ao ato de registro, desde que realizado dentro dos limites tipificados no §3º, do artigo 124, da Portaria Secex nº 36/2007, a seguir transrito:

Art. 124. Na modalidade suspensão, as empresas deverão comprovar as importações e exportações vinculadas ao regime, por intermédio do módulo específico de Drawback do Siscomex, no prazo de até 60 (sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação.

§ 1º As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório.

§ 2º Não será permitida a inclusão de AC no campo 24, bem como no campo 2-a de código de enquadramento de drawback, após a averbação do registro de exportação, exceto nas operações cursadas em consignação.

**§ 3º Poderão ser admitidas alterações, solicitadas no Siscomex e por meio de processo administrativo, para modificar dados constantes do campo 24, desde que mantido o código de enquadramento do drawback.**

Como se vê, referido dispositivo permite alterações de dados constantes do campo 24, desde que mantido o código de enquadramento do drawback. No presente caso, restou devidamente comprovado e constatado pela fiscalização que a empresa DOW CORING **(i)** alterou o código de enquadramento, onde constou 80.000 (regime comum) passou a constar 81.101 (exportação drawback comum); e **(ii)** modificou aos números dos ACs no campo 24.

Neste cenário, considerando que a empresa DOW CORNING extrapolou os limites de alterações previstas na Portaria Secex nº 36/2007, entendo que os pedidos de retificações não devem surtir efeitos, devendo, assim, ser mantido o lançamento fiscal em relação aos ACs 2006.019641-6; 2007.002487-1; 2007.003849-0; 2007.005702-8; 2007.005706-0; 2007.008517-0.

### **III.2 - Multa de ofício por falta de pagamento de multa de mora**

Consta do Relatório de Auditoria Fiscal que a empresa DOW CORNING nacionalizou os produtos vinculados aos Atos Concessórios 2007.012659-3, 2001.012875-8, 2007.012879-0 e 2007.013996-2, tendo, à época, recolhido apenas os tributos e juros de mora incidentes na operação, deixando, contudo, de recolher a multa de mora de 20% (vinte por cento), fato este que ensejou o lançamento da multa de ofício de 75%, conforme dispõe o inciso I do art. 645 do antigo Regulamento Aduaneiro (decreto 4.543/09).

Os pagamentos realizados pela interessada foram feitos em 23.01.2009, conforme se verifica nos DARFS carreados às fls. 1.229-1.231; 1.258-1.260; 1.288-1.290; 1.398-1.401; 2.415-2.432, antes da data da ciência do Auto de Infração realizada em 29.12.2014.

Sobre a exigência de multa de ofício isolada exigida sobre valores de tributos pagos a destempo, sem o acréscimo da multa moratória, insta tecer que referida matéria já foi sumulada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete nº 31, abaixo:

Súmula CARF nº 31: Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal.

Deste modo, aplica-se o entendimento emanado na referida súmula para afastar a exigência da multa de ofício.

#### **IV - Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da cobrança a multa de ofício pelo não pagamento da multa de mora oriunda dos ACs nºs 2007.012659-3, 2001.012875-8, 2007.012879-0 e 2007.013996-2.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator