ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11131.720480/2013-82

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

Processo nº	11131.720480/2013-82
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3401-003.777 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de maio de 2017
Matéria	INTERPOSIÇÃO FRADULENTA - REAL VENDEDOR/EXPORTADOR - REGIME DE DRAWBACK
Recorrentes	INDUSTRIA NAVAL DO CEARA SA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULATIVIDADE.

É possível a cumulação da multa por conversão do perdimento com a exigência dos tributos incidentes na importação, com fundamento no § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66.

REGIMES ADUANEIROS. DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. DESVIO DE MERCADORIA. DESCUMPRIMENTO.

A mercadoria importada ao amparo do regime de DRAWBACK deve ser exportada após beneficiamento, impondo-se, assim, que seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado. Em regra, o regime de Drawback não admite o desvio da mercadoria importada para Ato Concessório distinto daquele para o qual ela foi previamente importada, sendo admitida a transferência de mercadoria importada de um regime outorgado por um Ato Concessório para outro, mediante autorização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NORMAS LEGAIS. DESVINCULAÇÃO COM O IMPOSTO. INAPLICABILIDADE.

O inadimplemento do regime do drawback, por si só, não enseja a aplicação da multa qualificada, devendo ser demonstrado no lançamento a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, que têm relação com o pagamento do crédito tributário pelo contribuinte, seja pelas condutas para impedir ou atrasar da ocorrência do fato gerador, ainda que parcialmente, seja pela ação ou omissão relacionadas a esconder do Fisco a ocorrência do fato gerador.

Na hipótese de ficar comprovado que a fraude apontada pela fiscalização não altera os valores dos tributos lançados, deve ser afastada a multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento) do valor do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício interposto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava parcial provimento; e, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Inicialmente, adoto parte do relatório da decisão recorrida, que sintetizou o contencioso, nos seguintes termos:

> "Trata o presente processo sobre Auto de Infração Complementar ao Auto de Infração formalizado por meio do processo nº 11131.720216/2011-87 (Processo principal), lavrado contra a Indústria Naval do Ceará SA (Inace) em 12/04/2013, com vistas à exigência do crédito tributário no valor total de R$ 8.342.004,53, referente às importações amparadas pelos Atos Concessórios (AC) n° 20050322699, 20060011920, 20070049530 e 20070069239 (fl. 808), relativo ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre a importação, acrescidos dos juros de mora e da multa de ofício qualificada no valor de 150% do valor do tributo, disposta no §1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, conforme planilha

abaixo:

Tributo	Tributo	Multa de ofício	Juros	TOTAL
IPI	611.365,46	896.019,85	293.888,70	**1.801.274,01**
II	1.122.658,68	1.646.966,87	573.670,84	**3.343.296,39**
Pis	193.074,82	279.776,66	97.500,50	**570.351,98**
Cofins	889.314,13	1.288.667,92	449.100,10	**2.627.082,15**
Total	**2.816.413,09**	**4.111.431,30**	**1.414.160,14**	**8.342.004,53**

Segundo consta no Relatório Final de Procedimento Fiscal (Relatório Fiscal) de fls. 907/917, no item 5 do Relatório Final de Procedimento Fiscal do processo nº 11131.720216/2011-87 9 (fls. 5.043/5.188) restou evidenciado o inadimplemento total ou parcial do compromisso de exportar do regime de drawback - AC n° 20050322699, 20060011920, 20070049530 e 20070069239, dos quais a autuada é beneficiária. Entretanto, como as importações assinaladas no Demonstrativo de Infrações - Lançamento Complementar (fls. 872/885), não foram objeto da primeira autuação, foi lavrado o presente Auto de Infração Complementar, referente aos tributos suspensos relacionados aos citados Atos Concessórios.

Lembra a autoridade fiscal que o adimplemento do compromisso de exportar assumido pelo beneficiário do regime de drawback, na modalidade suspensão, consiste em utilizar os insumos importados ao amparo do AC no processo de industrialização de produtos a serem exportados, nas quantidades e valores determinados, no prazo estipulado no referido AC, e que a dicção do inciso II do art. 78 do Decreto-Lei n° 37/66 e que os art. 136 e 159 da Portaria Secex nº 14/2004 define que a averbação da exportação e a transposição da fronteira pelo bem exportado, devem ocorrer dentro do prazo de validade pré estabelecido.

A fiscalização afirma, também, que o art. 21 da Portaria Secex n° 04/1997, revogado pela Portaria Secex n° 11/2004, assim como os normativos posteriores, também consagram o princípio da vinculação física para o regime de drawback suspensão.

O autuante aduz que nos lançamentos do II, do PIS-Importação e da Cofins-Importação, respectivamente, a base de cálculo é o valor aduaneiro declarado ou apurado das mercadorias, considerando ajustes porventura determinados pela legislação pertinente, conforme apresentado nos Demonstrativos de Valor Aduaneiro declarado e efetivo (fls. 886/906 e 4.890/4992 e 5.923/5.941 do processo n° 11131.720216/2011-87'), nos termos do disposto no art. 2o do Decreto-Lei n° 37/1966 e art. 7° da Lei n° 10.865/2004.

Do cumprimento do regime de Drawback

Quanto ao AC nº 20050322699, a fiscalização relata que em razão da glosa da embarcação informada para comprovação do regime, configurou-se o descumprimento total do regime de drawback do referido AC, conforme circunstanciado no item 5.1.1 do Relatório Fiscal do processo n° 11131.720216/2011-87 (fls. 5.043 a 5.188). Por isso, foi efetuado o lançamento dos tributos suspensos nas importações albergadas ao citado AC,

conforme identificado no Demonstrativo de Infrações Apuradas - Lançamento Complementar (fls. 872/885).

A autoridade fiscal alerta, ainda, que o AC n° 20050322699 ainda se encontra em situação de processamento de baixa (fls. 3), e que o diagnóstico de baixa n° 10 de 15/01/2013 (fls. 5) manifesta o mesmo entendimento da fiscalização de que a exportação averbada depois de expirado o prazo de validade AC não se prestar a comprovar o cumprimento do regime e de a ausência de industrialização na empresa exportadora descaracteriza o drawback suspensão intermediário.

No que tange ao AC nº 20060011920, a fiscalização aponta o descumprimento total do regime de Drawback pelo fato de o desembaraço e a averbação do regime de drawback terem ocorrido após expirado o prazo de validade do Ato Concessório.

Destaca, também, que, em relação às mercadorias importadas ao amparo da DI n° 08/0147704-7/002, o descumprimento do regime se evidencia pela destinação dessas mercadorias à embarcação diversa à informada para comprovação do regime, conforme exposto no item 5.2.1.79 do já mencionado Relatório Fiscal (fls. 5.152/5.153 do processo n° 11131.720216/2011-87").

No tocante à DI n° 07/1767627-1 (adições 001 a 004), foi efetuado o lançamento substitutivo das contribuições sociais para o PIS e Cofins, em razão da incorreção dos valores lançados originariamente (fls. 5.291/5.292 e 5.330/5.331 do processo n° 11131.720216/2011-87 e 867).

Com relação ao AC nº 20070049530, a fiscalização acusa ter ocorrido o descumprimento parcial do regime de drawback com relação às DI relacionadas às fls. 911/912, em virtude da destinação das mercadorias importadas ao amparo do regime à embarcação diversa à informada no AC, ou seja, pela não vinculação física de mercadoria importada ao amparo do AC à embarcação informada para comprovar o regime - Casco 575, conforme exposto no item 5.1.4 do Relatório Fiscal do processo n° 11131.720216/2011-87 (fls. 5.043 a 5.188).

Referente à adição 001 da DI n° 08/1419504-5, foi efetuado o lançamento substitutivo das contribuições sociais para o PIS e Cofins, tendo em vista a incorreção dos valores lançados originariamente (fls. 5.296 e 5.333 do processo n° 11131.720216/2011-87 e 868).

Por fim, quanto ao AC nº 20070069239, a autoridade fiscal sustenta que o descumprimento total do compromisso de exportar se configurou i) face a exportação informada para comprovar o regime ter sido registrada e averbada depois de expirada a validade do AC, conforme explicitado no item 5.1.5 do Relatório Fiscal do processo n° 11131.720216/2011-87 (fls. 5.043 a 5.188; ii) em razão das mercadorias importadas terem sido destinadas à embarcação diversa à informada para comprovação do regime.

Da Conclusão Fiscal

Diante da fundamentação acima, a fiscalização efetuou o lançamento referente aos tributos suspensos referentes às importações realizadas ao amparo do regime de drawback assinaladas no Demonstrativo de Infrações Apuradas - Lançamento Complementar (fls. 872/885), no valor total de R$ 8.342.004,52.

Da impugnação

Inconformada com a exigência fiscal, da qual tomou ciência pessoal em 26/04/2013 (fl. 1.350) a empresa apresentou em 24/05/2013 a impugnação de fls 1.350/1.444, onde, após um breve relato dos fatos, alega em síntese:

Da impossibilidade de cumular pena de perdimento de mercadoria importada com cobrança de tributos incidentes na importação

O impugnante alega que a pena de perdimento é a maior que pode ser imposta ao importador e, uma vez cominada, impede a cobrança dos tributos incidentes na operação de importação correspondente, sob pena de se exigir tributo sobre fato gerador inexistente, e junta decisão do CARF sobre o tema.

Da inexistência de irregularidade nas operações aduaneiras de drawback

O autuado destaca, inicialmente, que cabe a fiscalização o ônus de comprovar as irregularidades postas na acusação e que "ausente a certeza acerca da existência dos elementos que compõem o fato ensejador da infração aduaneira, não deve prosperar a multa decorrente da conversão da pena de perdimento" (fl. 1.354)

Nesse sentido, defende o acusado, "não basta à Administração, ante a sua desídia, afirmar que houve o descumprimento parcial ou total dos compromissos firmados nos aludidos drawbacks. Necessário seria que se fizesse a comprovação cabal acerca dos fatos, para, então, concluir pela "existência" (ou não) da obrigação tributária. Nada disso fez a autoridade fiscal, maculando, assim, o auto de infração". (fl. 1.354)

Às fls 1.356/1.363, o impugnante rebate a acusação fiscal com relação aos Atos Concessórios considerados no Relatório Fiscal, alegando, em síntese, que os compromissos assumidos em tais atos foram cumpridos, tanto no que se refere ao prazo, quanto ao no que toca o real adquirente da mercadoria exportada.

Da impossibilidade do agravamento da multa para 150%

O impugnante rebate a acusação fiscal sustentado que a multa de lançamento de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) é despropositada e desarrazoada, uma vez que não se verificou sonegação ou fraude lastreada em ato doloso do contribuinte autuado, consoante exige o art. 44, §1º, da Lei 9.430/96.

Alega, também, a autoridade fiscal cominou multa agravada para 150% sem informar o motivo para tal desiderato, sem sequer o enquadramento legal, em

> total desrespeito ao art. 957, inciso II, do Decreto 3.000/99 (vigente Regulamento do Imposto de Renda), que exige que se enquadre em qual(is) do(s) artigo(s) dispostos na Lei 4.502/64 (art. 71, 72 e 73) (...)
>
> Portanto, concluiu o autuado, ausente no bojo dos autos do presente processo n° 11131.720480/2013-82 qualquer fundamento para agravar a multa de ofício, caso mantidos os créditos tributários, o que se admite apenas para argumentar, deve ser reduzida a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), aplicada para todos os lançamentos".

Em 27/02/2015, a Impugnação apresentada foi julgada procedente em parte, em acórdão que foi assim ementado:

> "ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009
>
> MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULATIVIDADE.
>
> É possível a cumulação da multa por conversão do perdimento com a exigência dos tributos incidentes na importação, com fundamento no §4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66.
>
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NORMAS LEGAIS. DESVINCULAÇÃO COM O IMPOSTO. INAPLICABILIDADE.
>
> Restando comprovado que a fraude apontada pela fiscalização não altera os valores dos tributos lançados, não deve ser aplicada a multa qualificada no percentual de 150% do valor tributo.
>
> REGIMES ADUANEIROS DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. DESVIO DE MERCADORIA. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO.
>
> A mercadoria importada ao amparo do regime DRAWBACK deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo-se, assim, que esta seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado. A legislação do DRAWBACK, via de regra, não admite o desvio da mercadoria importada para Ato Concessório distinto daquele para o qual ela foi previamente importada".

Com isso, o crédito tributário lançado foi parcialmente afastado, nos termos a seguir, conforme se verifica do resultado de julgamento da DRJ:

> "I) PRELIMINARMENTE:
>
> a) REJEITAR as alegação de nulidade por cumulação da pena por conversão do perdimento com exigência dos tributos;
>
> II) NO MÉRITO, julgar procedente, em parte, a impugnação para:
>
> a) MANTER a exigência fiscal, quanto aos tributos, referente à mercadoria importada ao amparo dos AC's nº 20060011920, 20070049530 e

20070069239, relativo a Cofins, ao PIS, ao Imposto de Importação e ao IPI, nos valores de R$ 146.909,63, R$ 31.894,85, R$ 185.402,74 e R$ 103.107,67 e seus respectivos acréscimos legais, conforme planilha vista no voto, uma vez comprovado o desvio de destinação da mercadoria;

b) EXONERAR a exigência fiscal, quanto aos tributos, referente à mercadoria importada ao amparo dos AC's nº 20070069239 e 20070049530, relativo à Cofins, ao PIS, ao Imposto de Importação, ao IPI, nos valores de R$ 742.404,50, R$ 161.179,97, R$ 937.255,97 e R$ 508.257,79, e seus respectivos acréscimos legais, pela não comprovação do desvio da destinação da mercadoria importada;

c) MANTER o valor do percentual da multa qualificada exigida, referente às DI nº 08/0113145-0 e 08/0482285-3;

d) REDUZIR o valor do percentual da multa de 150% para 75% do imposto exigido referente às demais DI".

Diante dessa decisão, considerando o valor do crédito tributário exonerado e o disposto no artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972 e do valor previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, o Presidente de Turma de Julgamento da DRJ interpôs recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), para julgamento.

Já o contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ em 16/04/2015, quinta-feira, conforme documento de fls. 1523, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de fls. 1524 e seguintes, no dia 18/05/2015, no qual reitera os argumentos apresentados em Impugnação, com exceção da alegação de cerceamento de defesa, e combate a decisão recorrida na parte que lhe foi desfavorável, requerendo, ao final, a exoneração do crédito tributário restante.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), apensados ao processo nº 11131.720216/2011-87, e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da cumulação da multa por conversão da pena de perdimento com a cobrança dos tributos incidentes na importação

A questão que se coloca é se é possível o lançamento cumulativo de pena de perdimento e dos tributos incidentes para uma mesma operação de importação.

De acordo com o artigo 1º, parágrafo 4º, inciso III, do Decreto nº 37/1966: *"Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. § 4o O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira: (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida"*(grifos nossos).

No mesmo sentido, prevê a Lei nº 10.865/2004, que institui o PIS/COFINS sobre as operações de importação, conforme artigo 2, inciso III:

> "Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: (...) III bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos;"

Quanto ao IPI, não existe nenhuma norma expressa tratando a respeito, porém, penso ser possível estender o entendimento que se extrai da interpretação de tais normas ao referido imposto.

Assim, à luz da legislação em referência, não há incidência de II, IPI nem PIS/COFINS sobre as operações de importação em relação às mercadorias que tenham sido objeto de pena de perdimento. Porém, há uma ressalva a essa regra, que diz ser ela inaplicável *"na hipótese em que* [a mercadoria] *não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida"*.

Além disso, nos termos do artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, *"§ 3o As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida"*. (grifos nossos)

Diante disso, a decisão recorrida entendeu que: (i) na aplicação da pena de perdimento, não é possível a cobrança dos tributos incidentes na importação; porém, (ii) na aplicação da multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro, cominada quando *a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida,* é possível a cobrança dos tributos incidentes na importação.

Sobre o tema, a leitura dos dispositivos em comento que vem sendo feita pelas Turmas do CARF é no sentido de que, aplicada a pena de perdimento, não podem ser cobrados os tributos, em razão do disposto no artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.455/1976[1], porém, se a pena de perdimento é relevada ou afastada por qualquer motivo e a mercadoria ingressa no território nacional, podem ser cobrados os tributos, sendo esse o sentido da ressalva contida artigo 1º, parágrafo 4º, inciso III, do Decreto nº 37/1966. Vejam abaixo:

> "MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL. A partir da edição da Lei nº 10.833/2003, passou a ser possível a cumulação da multa substitutiva do perdimento com tributos incidentes na importação, na excepcional hipótese em que as mercadorias sejam entregues ao importador (v.g. por força de decisão judicial) e incorporadas à economia nacional, impossibilitando nova apreensão por não-localização, consumo ou revenda. (Processo nº 10814.724520/2012-32; Acórdão nº 3403-003.017; 4ª

[1] Art 25. As mercadorias nas condições dos artigos 23 e 24 serão guardadas em nome e ordem do Ministro da Fazenda, como medida acautelatória dos interesses da Fazenda Nacional.

Câmara/3ª Turma Ordinária; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan; Sessão de 27/05/2014)

*****

EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS À PENA DE PERDIMENTO E LIBERADAS PELA JUSTIÇA. Decretada a pena de perdimento não há que se exigir os tributos correspondentes às mercadorias declaradas perdidas, salvo se as mesmas forem objeto de liberação por despacho judicial, tendo em vista a cautela assegurada pela legislação de regência no sentido de evitar o decurso do prazo de decadência para a exigência tributária. (Número do Processo: 19515.001064/2003-15; Data da Sessão: 22/05/2007; Relator: José Luiz Novo Rossari; Nº Acórdão 301-33873)

Assim, nos casos em que é aplicada a multa substitutiva da pena de perdimento, com a entrada das mercadorias no território nacional, há a ocorrência dos fatos geradores dos tributos em questão, motivo pelo qual é lícita a cumulação da cobrança de tributos e aplicação da multa. Os tributos são devidos pela ocorrência do fato gerador, a multa por caracterização da infração ao controle aduaneiro e do dano ao erário, não havendo norma excluindo tal incidência, tendo em vista que o artigo 1º, parágrafo 4º, inciso III, do Decreto nº 37/1966 e o artigo 2º, inciso III, da Lei nº 10.865/2004, versam exclusivamente sobre a situação em que é aplicada a pena de perdimento e a mercadoria está na guarda do Ministro da Fazenda.

Do inadimplemento do Regime do Drawback e da exigência de tributos

No presente processo, a Fiscalização exige os tributos incidentes nas operações de importação vinculadas aos AC nº 20050322699, 20060011920, 20070049530 e 20070069239, sob a acusação de que a Recorrente teria descumprido regras relativas ao regime de drawback, no âmbito de diversos AC a ela outorgados, tornando-se inadimplente em relação aos regimes.

As acusações são as seguintes: (i) a Recorrente não teria observado o prazo estipulado para a realização da operação de exportação, nos regimes de drawback concedidos pelos AC 20050322699, AC 20060011920 e AC 20070069239; (ii) a embarcação vinculada ao AC 20050322699 teria sido exportada sem ter sofrido processo de industrialização, contrariando condição imposta pelo Drawback Intermediário que foi concedido à Recorrente; e (iii) a Recorrente descumprido o regime outorgado, pois as mercadorias importadas ao amparo de um determinado AC não teriam sido utilizadas nas embarcações compromissadas, nos casos dos AC 20060011920, AC 20070069239, AC 20070049530.

Na decisão recorrida, todas as acusações foram rejeitadas, a exceção da última acusação, que foi parcialmente acolhida, pois haveria prova dos autos no sentido de que mercadorias importadas para utilização em um AC acabaram sendo utilizadas em outro AC.

O regime do drawback tem seu fundamento legal no artigo 75 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966, que traz as seguintes prescrições:

"Art.75 - Poderá ser concedida, na forma e condições do regulamento, suspensão dos tributos que incidam sobre a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo fixado.

§ 1º - A aplicação do regime de admissão temporária ficará sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas:

I - garantia de tributos e gravames devidos, mediante depósito ou termo de responsabilidade;

II - utilização dos bens dentro do prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos;

III - identificação dos bens. (...)

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento: (...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;" (grifos nossos)

Na época dos fatos, estava vigente o Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002) que regulamentava o regime, nos termos a seguir:

"Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 78, e Lei no 8.402, de 1992, art. 1o, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; (...)

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

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

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; (...)
>
> Art. 344. A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Comércio Exterior poderão editar normas complementares às dispostas nesta Seção, em suas respectivas áreas de competência". (grifos nossos)

A transferência de uma mercadoria importada com suspensão sob o regime de drawback outorgado por um AC para a utilização em outro regime de drawback é possível, desde que sejam observadas as regras previstas no artigo 152 da Portaria SECEX nº 23/2006, abaixo transcritas:

> "Art. 152. Poderá ser autorizada a transferência de mercadoria importada para outro Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, mediante pedido da beneficiária, no módulo específico Drawback do SISCOMEX. § 1º A transferência deverá ser solicitada antes do vencimento do prazo para exportação do Ato Concessório de Drawback original. § 2º A transferência será abatida das importações autorizadas para o Ato Concessório de Drawback receptor. § 3º O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, para o qual foi transferida a mercadoria importada, observará o limite máximo de 2 (dois) anos para a permanência no País, a contar da data da DI mais antiga vinculada ao Regime, principalmente quanto à mercadoria transferida de outro Ato Concessório de Drawback".

Quanto ao compromisso de exportação do bem produzido sob o amparo do regime do drawback, a sua prova ocorre com a averbação do Registro de Exportação, nos termos do artigo 128 da Portaria SECEX nº 23/2006, que prevê: *"Art. 128. Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes: I - Declaração de Importação (DI); II - Registro de Exportação (RE) averbado; III - Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado; IV - Nota Fiscal de venda no mercado interno"*.

À luz desse tecido normativo, a Receita Federal concede a suspensão dos tributos incidentes na importação, sob a condição de observação, pelo contribuinte habilitado, da utilização dos bens no processo produtivo aprovado pelo respectivo AC e da efetivação do compromisso de exportar o bem produzido dentro do prazo previsto ou adotar as medidas alternativas para a liquidação do compromisso.

Nessa linha, tendo a Fiscalização verificado o descumprimento dos regimes de drawback fruídos pela Recorrente, passou a exigir os tributos incidentes na importação antes suspensos.

Quanto à primeira acusação, a decisão recorrida constatou que os Registros de Exportação referentes aos AC 20050322699, AC 20060011920 e AC 20070069239 se encontravam averbados dentro do prazo do regime e, diante disso, concluiu que *"não restam dúvidas de que a acusação de descumprimento do prazo do drawback não encontra amparo na documentação trazida aos autos, devendo ser desconsiderada"*.

No que se refere à segunda acusação, de que a embarcação vinculada ao AC 20050322699 teria sido exportada sem ter sofrido processo de industrialização, a decisão recorrida entendeu que não teria ficado comprovado o descumprimento do regime de drawback outorgado, pois o contrato juntado pela Recorrente na Impugnação (às fls. 5.545/5.569) previa a realização de uma etapa de fornecimento e instalação de armas militares.

Portanto, uma vez que se restou demonstrado pela prova dos autos que o prazo de exportação foi cumprido, em relação à primeira acusação, e que as mercadorias importadas foram empregadas no processo produtivo para o qual o regime foi outorgado, em relação à segunda acusação, deve a decisão recorrida ser mantida, pelo afastamento do lançamento nessas matérias.

Com relação à terceira acusação, a decisão recorrida acolheu a pretensão fazendária parcialmente, pois entendeu que houve descumprimento do regime de drawback outorgado, pela utilização de mercadorias importadas sob o amparo de uma AC em outro AC, sem qualquer comunicação ou deferimento por parte do SECEX.

Isso ocorre em relação às seguintes operações de importação: DI nº 08/0147704-7/002, vinculada ao AC nº 20060011920; DI´s nºs 8/1689955-4/003, 8/2030621-0/006, 8/2030621-0/005, 8/1689955-4/021, 8/1689955-4/002, 8/0482285-3/001, 8/0482285-/006 , 9/1280820-3/003, 8/0482789-8/006, 8/0482285-3/003, 8/0482789-8/005, 8/0482285-3/004 , 8/0482789-8/001, 8/0482789-8/002, 8/0482285-3/002, 8/0482789-8/003, 8/0482789-/004 e 8/0482285-3/005, vinculadas ao AC nº 20070049530, e nas DI´s nº 8/0113145-0/006, 8/1090358-4/001, 8/1410017-6/001, 8/0113145-0/005, 8/0113145-0/004, 8/0113145-0/003, 8/0113145-0/002 e 8/0113145-0/001, vinculadas ao AC nº 20070069239.

Do mesmo modo, a decisão recorrida deve ser mantida em relação à última acusação, tendo em vista que o inadimplemento do drawback, pela não observação do artigo 152 da Portaria SECEX nº 23/2006.

Da aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996

No lançamento, é aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor dos tributos incidentes na importação, com fundamento no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...) § 1 - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis".
>
> *****
>
> Lei nº 4.502/1964:
>
> "Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal,

> sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
>
> Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.
>
> Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

A DRJ manifestou o seguinte entendimento quanto à aplicação da multa de ofício no percentual agravado, conforme Voto do Relator:

> "Vê-se que a legislação que estabelece a qualificação da multa qualificada restringe seu uso às hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem a sonegação, a fraude e o conluio. Tais artigos, no entanto, demonstram que referidos institutos estão vinculados ao objetivo reduzir ou evitar o pagamento do tributo, ou seja, a multa qualificada somente pode ser exigida quando restar comprovado que os tributos estão sendo exigidos em virtude da fraude ou da simulação.
>
> Por isso, entendo que, nos casos em que a fraude for autônoma com relação ao tributo exigido, a multa vinculada não poderá ser qualificada, devendo prevalecer a multa regular pelo não pagamento do tributo, no percentual de 75%.
>
> No caso, as fraudes apontadas pela fiscalização são a interposição fraudulenta, o uso de faturas falsas e o subfaturamento do valor da mercadoria. Sendo que, somente esta possui infração vinculação com a exigência dos tributos, pois as duas primeiras não alteram o valor do tributo, quando exigível".

Com isso, em relação às operações de importação que restaram mantidas após a análise do inadimplemento do regime do drawback pela Recorrente, entendeu pela procedência da multa qualificada em relação às operações relativas às DI nº 08/0113145-0 e nº 08/0482285-3, que continham informações no lançamento que apontavam para a ocorrência de subfaturamento, reduzindo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) nos demais casos.

De início, observe-se que o inadimplemento do regime do drawback, por si só, não enseja a aplicação da multa qualificada, devendo ser demonstrado no lançamento a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964. E tais hipóteses têm relação com o pagamento do crédito tributário pelo contribuinte, seja pelas condutas para impedir ou atrasar da ocorrência do fato gerador, ainda que parcialmente, seja pela ação ou omissão relacionadas a esconder do Fisco a ocorrência do fato gerador.

Além disso, a interposição fraudulenta, com o uso de faturas indicando o nome dos envolvidos na operação de comércio exterior de forma incorreta, pode ocorrer e é punida, com a redução ou não dos tributos devidos das respectivas operações.

Assim, correta a decisão recorrida, por manter a multa qualificada apenas em relação àquelas hipóteses em que comprovada a intenção de reduzir o montante do imposto devido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário interpostos, mantendo na íntegra a bem fundamentada decisão de piso, com o cancelamento parcial do crédito tributário.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator