



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10074.000690/2001-86
Recurso nº : 132.963
Acórdão nº : 303-33.494
Sessão de : 19 de setembro de 2006
Recorrente : SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIP.IND E COM.
LTDA.
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

PRESCRIÇÃO.

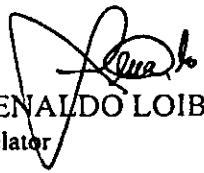
A obrigação e o crédito tributários nascem com a ocorrência do fato gerador, no caso, para o Imposto de Importação, com o registro da DI, e para o IPI-vinculado, com o despacho aduaneiro. O Termo de Compromisso ligado ao drawback-suspensão formaliza o lançamento dos tributos, e simultaneamente ocorre a suspensão da exigibilidade dos mesmos em razão do regime especial. A partir daí o prazo a ser considerado é de prescrição, cujo fluxo fica suspenso até que se expire o prazo concedido no AC para a exportação. No caso, o prazo para exportar foi prorrogado até 22/05/1996, assim o prazo prescricional se esgotou em 22/05/2001 e a exigência, via autos de infração, ocorreu somente em 19/07/2001, data além do prazo prescricional.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Nanci Gama, Maria Regina Godinho de Carvalho, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Nilton Luiz Bártoli votaram pela conclusão.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 26 OUT 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.

Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

RELATÓRIO

Este processo trata de lançamento de crédito tributário no valor total de R\$1.091.261,84, por meio dos autos de infração de fls.02/24 e fls.25/44 referentes respectivamente a Imposto de Importação (I I) e IPI vinculado e seus acréscimos legais, lavrados em 19.07.2001.

A descrição dos fatos está às fls.03/09 e 26/33. Acusa-se a inadimplência dos compromissos assumidos pela empresa autuada no Ato Concessório (AC) de Drawback nº 1-95/055-6, de 22/03/1995 (fls.50). O AC emitido pela SECEX autorizou a importação de 2.837.190 kg de matérias-primas para a produção de pneumáticos de ônibus e caminhões, com a condição de serem exportados 109.340 unidades até 22/11/1995. Posteriormente houve prorrogação até 22/05/1996 (fls.51).

A fiscalização identificou irregularidade. Com a competência estabelecida na Portaria MF 594/92, a SRF constatou descumprimento do regime, ou seja, das obrigações assumidas no AC. Constatou-se no SISCOMEX que os Registros de Exportação (RE's) não foram vinculados ao AC 1-95/055-6, providência imprescindível para comprovação de adimplemento do regime. Em consequência disso foram lavrados os autos de infração para exigir os impostos I I e IPI-vinculado que haviam sido suspensos na entrada dos insumos importados.

Inconformado com o lançamento o interessado apresentou a impugnação de fls. 2.864/2.901, na qual, em resumo, alega que:

a) Preliminarmente, na data da ciência dos autos de infração já havia decaído o direito de lançar da Fazenda Nacional, em face do art.156, VII c/c o art.150, §4º, do CTN. Como o adimplemento total do AC em foco ocorreu ainda no ano de 1995, por haver atingido a exportação de pneumáticos o montante contratado, a contagem do prazo decadencial se iniciou em 01/01/1996, pois o fato gerador dos impostos ocorreu no adimplemento do contrato e não, como pretende o fisco, após o vencimento da data de validade do AC.

b) No mérito, as autuações são ilegais frente ao art. 142 do CTN, que o crédito tributário foi constituído a partir de meras presunções, sendo nulo o ato administrativo.

c) A autuação aponta apenas o descumprimento de obrigação acessória, mas é necessário e imperativo que se apurem os fatos e, materialmente, a suposta ausência de exportação dos produtos compromissados. O que não pode a autoridade fiscal, sob pena de nulidade da autuação por abuso de poder e desvio de finalidade cometer ilegalidade com presunções sem base fática material.



d) Há erro de enquadramento legal nos autos de infração, ou seja, nenhuma das supostas infrações indicadas possui cominação legal específica, nem sequer está expressamente prevista como infração.

e) As autuações desrespeitaram a tipicidade. Todo ato administrativo, como é o auto de infração, deve ter motivação idônea, real, pertinente e existente no momento da autuação. No presente caso o ato não teve motivação adequada, ou não se baseia em motivos existentes.

f) Também não se observaram as regras do art.97 do CTN com respeito à cominação de penalidade, e no art. 40 da Portaria SECEX nº 4/97, que trata da destinação ou providência a ser tomada pela empresa inadimplente no drawback.

g) Os lançamentos decorreram de exigência de prova da vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados no regime de drawback. Mas se trata de drawback genérico, e tal exigência é descabida, não faz sentido nem possui plausibilidade econômica, destoando da finalidade do regime, e, portanto, não encontra fundamento legal. A Consolidação das Normas do Drawback – CND, Comunicado 21/97, estabelece no item 9.2 que “a operação será analisada pelo compromisso global, mediante a comparação do custo total da importação com o valor líquido da exportação”.

h) Há inconstitucionalidade na aplicação da taxa SELIC a título de correção monetária e juros de mora. Acrescenta jurisprudência e doutrina para sustentar sua tese.

A DRJ/Florianópolis, por sua 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgou procedentes os lançamentos, conforme está às fls.2.977/2.987. Sendo a seguir resumidas as principais alegações:

1. Quanto à arguição de decadência. O direito de lançar neste caso está disciplinado no art. 173, I, do CTN. O caso do drawback-suspensão é peculiar, pois quando da emissão do AC, ao contribuinte é concedido um prazo para que cumpra o compromisso de exportação assumido. Durante este período a SRF fica impedida de exigir os tributos lançados nas DI's, que se tornam suspensos, tendo em vista que o prazo de fruição do benefício está em curso. Somente depois de completado esse prazo, ou seja, só depois da data final prevista no AC (e prorrogações), é que o fisco poderá verificar se houve ou não o adimplemento das obrigações assumidas no regime, e se for o caso, efetuar o lançamento. O art.319 do RA disciplina com clareza a questão desse prazo ao prever a regularização das mercadorias importadas sob amparo do drawback e que não chegarem a ser exportadas tempestivamente, indicando o dever de, em até trinta dias a contar da expiração do prazo fixado para exportação, devolução dos insumos ao exterior(ou reexportação), destinação, sob controle aduaneiro, sob as expensas do interessado, ou destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes.



Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

2. Portanto, é inaceitável a alegação de que os lançamentos, vinculados aos fatos geradores que deram origem ao crédito tributário, suspenso em função do regime especial, tenham ultrapassado o prazo de decadência previsto no CTN. Este prazo só começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no ano seguinte ao término do prazo concedido no AC.

3. Este tem sido o entendimento do Conselho de Contribuintes em diversas decisões, como por exemplo, nos acórdãos 302-35.138 e 302-33.389, cujas ementas estão transcritas às fls.2.982.

4. É diferente a situação de exigência de crédito tributário de mercadorias relacionadas na DI, sem amparo em AC ou BEFIEX, que nesses casos a norma aplicável é a do art. 150, §4º, cuja homologação do pagamento antecipado deve ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data do registro da DI.

5. No presente caso a data final especificada no AC prorrogado para que o interessado cumprisse a exportação contratada foi 22/05/1996, conforme Aditivo ao AC, emitido em 15/01/1996 (fls.51). Assim o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 01/01/1997, e expiraria em 31/12/2001, mas as autuações ocorreram em 19/07/2001, portanto antes de completado o prazo decadencial.

6. No mérito, o drawback está entre os regimes especiais previstos no RA, criado para incentivar as exportações. Para ser beneficiado o interessado deve cumprir os termos, limites e condições, estabelecidos pelo órgão concedente, através do AC.

7. Na modalidade drawback-suspensão, o importador dos insumos deixa de efetuar o recolhimento dos tributos exigíveis na importação, suspensos, sob a condição de que aqueles insumos componham a produção de mercadorias a serem exportadas no prazo estabelecido.

8. Com base na Portaria MF 549/92 a competência para a concessão do regime é da SECEX, bem como para deferir pedidos de retificação ou adendos, ou prorrogações, por meio de aditivos e anexos. Na modalidade "suspensão" o prazo para a exportação deverá ser de até 1(um) ano, a critério do concedente, prorrogável, desde que o prazo total não ultrapasse o limite de dois anos.

9. O impugnante afirma que o drawback contratado foi genérico, inexistindo vinculação física possível entre os insumos e os produtos exportados. Entretanto, deve ser esclarecido que no chamado drawback genérico o que se permite é que os produtos sejam discriminados genericamente, tanto na importação quanto na exportação, dispensando-se até a classificação na NCM. Entrementes, tal procedimento não altera o que é fundamental no drawback, que é a vinculação física, conforme atesta a legislação regente.



10. É o que se vê no art. 314, I, que impõe de forma clara que é a própria mercadoria importada que deve ser exportada após o beneficiamento, ou então, deverá seguir um daqueles três destinos no caso de inadimplemento. Isto não é outra coisa senão a determinação da vinculação física pela norma legal. Ademais, a matriz legal do drawback, art.78 do DI 37/66, ao institui-lo determinou, no §1º do art.75, a aplicação do regime especial condicionada à utilização dos bens dentro do prazo concedido e exclusivamente nos fins previstos, quais sejam, o beneficiamento ou emprego em outro bem a ser exportado.

11. A Portaria SECEX 04/97, art.21, vai à mesma direção e sentido, elucidando a necessidade de utilização das mercadorias a serem importadas no processo industrial.

12. O estabelecimento da modalidade genérica foi para atender a demanda de empresas que operam com diversidade de insumos e de produtos finais, sendo um modo de facilitar a emissão de AC's.

13. O entendimento defendido pela impugnante admitiria um a brecha na legislação que traria prejuízo às empresas nacionais por permitir a importação indiscriminada sem a exigência de sua específica exportação, colidindo frontalmente com os preceitos fundamentais do drawback.

14. Entretanto, no caso presente, o AC em foco discrimina no seu anexo I (fls.50), de forma detalhada, quais as mercadorias a serem importadas dentro do regime. Aos produtos a serem exportados já estavam discriminados no corpo do AC (fls.49).

15. A interessada contesta a não observância do princípio da verdade material, que os lançamentos se basearam em meras presunções. Mas, a fiscalização se fundamentou no art. 325 do RA para desconsiderar as exportações efetivamente efetuadas pela impugnante, sem que estivessem os respectivos RE's informados com o AC correspondente. Esta exigência encontra amparo também no art. 35, III, da Portaria SECEX 4/97, e no item 3 do Anexo V da CND. Ademais, além de que estas sejam normas complementares nos termos do art.100, I, do CTN, no art. 499 do RA se define como infração a conduta descrita na autuação.

16. A anotação no RE, do número do AC, é imperiosa, para que se possa controlar a vinculação física. A omissão dessa informação leva ao descontrole por parte da administração aduaneira quanto a se saber se os insumos importados de forma beneficiada foram efetivamente exportados.

17. A ausência da anotação do número do AC no RE, não traduz apenas questão formal, vai além, pois se liga à verificação do princípio da vinculação física, essencial ao cumprimento do regime, ao adimplemento do compromisso de exportar. No caso, ficou comprovada a falta de vinculação dos RE's ao AC.



Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

18. Assim se constatou inadimplemento do compromisso, e conseqüentemente deve ser exigido o recolhimento dos tributos que ficaram suspensos. O enquadramento legal foi explicitado nos autos de infração, abrangendo além daquelas supracitadas, o art. 87, I, a, que define ser a data do registro da DI o fato gerador do imposto de importação das mercadorias despachadas para consumo, e o art. 220 que fundamente a exigência do IPI-vinculado no momento em que se exija o I I que havia ficado suspenso.

19. Quanto à taxa SELIC, deve ser dito que a apreciação das arguições de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação tributária foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, sem competência para examinar hipótese de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. Tal apreciação cabe ao Poder Judiciário, conforme está consagrado pelos tribunais administrativos.

Após ser intimada da decisão da DRJ, a interessada apresentou seu recurso voluntário nos termos constantes às fls.2.994/3.026, que aqui se considera transcrito, e a seguir destaco resumidamente as alegações principais:

1. A condição firmada no AC do drawback-suspensão foi de exportação de 109.340 unidades de pneumáticos para ônibus e caminhões. É importante registrar que a ora recorrente fez mais, exportou 118.279 pneus dentro do prazo determinado, ou seja, 8.939 pneus a mais do que estava acertado.

2. Do montante exportado, **apenas 367 pneus foram exportados em 1996**. Os demais tiveram sua exportação concluída em 1995.

3. Entretanto, em 19/07/2001, a ora recorrente sofreu autuação sob a alegação de descumprimento do art.325 do RA, por suposto inadimplemento do drawback. A alegação traduzia a suspeita de que o beneficiário pudesse utilizar duas ou mais vezes os documentos de exportação para comprovar dois ou mais AC's. A constatação da fiscalização foi de que o recorrente não havia enquadrado corretamente as exportações amparadas em drawback, no código próprio, conforme prevê a Portaria SCE 2/92, art.10, §3º.

4. O inadimplemento acusado resultaria de que as DI's relacionadas nos autos de infração ficaram supostamente sem comprovação de que foram aqueles insumos importados utilizados nos produtos exportados.

5. Além das razões já apresentadas na fase de impugnação que aqui se consideram renovadas, deve ser reformada a decisão da DRJ, pelas principais razões que a seguir destacadas.

6. No Relatório de Comprovação do Drawback (RCD), ao qual teve acesso a fiscalização da SRF, **se atestou que as importações sob amparo do**



drawback, foram efetivamente utilizadas nos produtos que foram exportados.Atendido, pois, o compromisso de exportação assumido.

7. A suspensão do recolhimento dos tributos na importação beneficiada está condicionada a uma hipótese suspensiva de comprovação do adimplemento do drawback. Não caso, a não exportação da quantidade de pneus contratada, ou seja a frustração da condição, levaria ao “*status quo ante*”, ou seja, a exigibilidade do crédito tributário relativo às importações. Porém, em momento algum, a autoridade fiscal logrou provar que foi frustrada a condição suspensiva.

8. A documentação acostada demonstra a realização da exportação compromissada, e se aponta apenas descumprimento de obrigação acessória. A certificação dada pela SECEX através do RCD, descaracteriza o suposto inadimplemento indicado pelo fisco.

9. Quanto à decadência do direito de lançar no caso concreto, argumentou a decisão recorrida com base no art. 173, I, do CTN. Mas não procede tal argumento. Conforme dissemos na impugnação, o II é tributo sujeito à homologação e a norma disciplinadora é a do art. 150, §4º, do CTN. Pelo que se conclui que a fiscalização da SRF dispõe de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para revisar tudo quanto for apresentado pelo contribuinte, e em caso de discordar, efetuar o lançamento de ofício. Este prazo se inicia independentemente da condição suspensiva que a autoridade autuante faz crer que deve ser aplicada. Há decisões do Conselho de Contribuintes nesse sentido, conforme ementas transcritas às fls.3.000/3.001 (entretanto, nenhuma delas aponta expressamente a norma do art.150,§4º).

10. Admitindo, apenas para argumentar, que no caso em tela ocorre uma condição suspensiva, ainda assim não mereceria prosperar a decisão recorrida, que no drawback-suspensão o que ocorre é a implementação de uma condição suspensiva e incerta – **obrigação de exportar o produto acabado que consta no AC de drawback** - que pode ocorrer antes do prazo estabelecido como limite para o total adimplemento do contrato firmado entre o contribuinte e a União.

11. O art. 117, I, do CTN estabelece que para os efeitos do inciso II do artigo anterior (art. 116), e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais se reputam perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o implemento da condição. Operada a condição suspensiva o contrato torna-se perfeito e acabado, gerando todos os efeitos jurídicos, e por via de consequência, se o negócio jurídico está perfeito, o prazo decadencial deve começar a correr deste momento.

12. A norma do art. 173, I, do CTN, pretendido pelo fisco, só prevalece sobre a do art. 150, §4º, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, por razão simples, se o contribuinte não agir com correição, é imprescindível que tenha o fisco mais tempo para realizar o lançamento.



Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

13. No caso em tela, a condição era a efetiva exportação da quantidade de pneus fabricada com os insumos importados sob amparo do drawback, mediante AC. E isto, deve ser salientado, foi reconhecido no RCD, e não foi matéria de questionamento pelo fisco. O que a fiscalização da SRF pretende, fazendo vista grossa à justiça fiscal, é identificar descumprimento do regime pela não vinculação do RE ao AC, afirmando que isto impediria a comprovação da exportação dos insumos importados com benefício fiscal.

14. Ora, se não foi apontado dolo, fraude ou simulação, então descabe a aplicação do art. 173, I, do CTN, e a regra para aferir a decadência é a do art. 50, §4º. Aceitando, só para argumentar, que a condição suspensiva impedia a contagem do prazo decadencial, seria a data do término do contrato o termo de início da contagem do prazo. Considerando, ainda, que não há dolo, fraude ou simulação apontada nos autos, fica afastada a regra do art. 173, I, e tendo em vista que o fisco afirma ser o prazo final fixado na data de 22/05/1996, o que resulta é que o quinquênio decadencial encontra seu termo final, cinco anos depois daquela data de início, ou seja, em 21.05.2001.

15. Está pacificado na doutrina e também na jurisprudência do Conselho de Contribuintes que o prazo decadencial é fatal, não admitindo nem interrupção nem suspensão. Portanto, no caso concreto, houve decadência.

16. Caso não seja aceita a preliminar de decadência, ainda assim merece ser reformada a decisão recorrida, que as autuações se fundaram em meras presunções, maculadas pela ilegalidade em face do art. 142, do CTN. Não se contesta que houve a efetiva exportação do quantitativo de pneus especificados no AC. Lembrando ainda uma vez que foram exportados mais pneus do que estabelecido como condição, precisamente 118.279 unidades até a data limite prevista. Portanto, não cabe supor que a exportação não se realizou, simplesmente alegando descumprimento de obrigação acessória.

17. A prova material de inadimplemento do contrato não pode ser um simples exercício de suposição, o inadimplemento deve ser materializado, deve ser provado que as exportações contratadas não se realizaram. E isto, *data venia*, não se alcança com a mera constatação de que não estava expresso no RE o número do AC. A prova fática material de inadimplemento do drawback somente ocorreria se não se comprovasse a exportação de pelo menos 109.340 pneumáticos para caminhões e ônibus.

18. Não se pode ignorar a competência da SECEX, e o fato de que o RCD faz parte deste processo, e foi dado seu conhecimento à fiscalização da SRF, que aquele órgão comunicou ao fisco a baixa do compromisso firmado pela ora recorrente. Este entendimento também foi reiteradamente assumido pelo Conselho de Contribuintes, conforme ementas transcritas às fls.3.006/3.007.

19. Ao fisco caberia fazer quantos levantamentos fossem necessários para verificar a exatidão das contas, dos estoques, de valores, pedir esclarecimentos, examinar a contabilidade, fazer perícia contábil, para verificar se houve, ou não, o adimplemento das exportações, o que não pode em nenhuma hipótese, sob pena de nulidade, é proceder com presunções sem suporte legal, simplesmente desconsiderando documentos que comprovam o adimplemento do drawback.

20. De novo se traz à baila a farta jurisprudência administrativa no sentido de afirmar que desde que sejam os insumos importados empregados na quantidade de produtos exportados conforme compromisso assumido com o órgão concedente do regime especial. A ocorrência de falhas formais no preenchimento de RE's não descaracteriza o adimplemento efetivo do compromisso de exportar. Vejam-se as ementas transcritas às fls. 3.009/3.010.

21. Além de tudo os autos de infração ferem a legalidade em face da falta de tipificação legal. Analisando-os, e também a decisão recorrida, verifica-se que as pretendidas infrações não foram corretamente tipificadas. Nenhum dos dispositivos legais elencados corresponde à suposta infração. Na verdade não apontam, e não teriam como apontar, pois nenhuma das infrações pretendidas está prevista como tal. Não há nenhum fundamento legal para que sejam desconsideradas exportações pela simples inobservância de obrigação acessória, conforme já consagrou a jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

22. Assim tudo o que a fiscalização se restringiu a fazer foi considerar certas condutas da ora recorrente como infrações administrativas ao controle do Drawback, mas, em momento algum apresentou qualquer dispositivo legal que defina tais infrações.

23. Tomando emprestado o princípio do direito penal do "*nullum crimen, nulla poena, sine lege*", não é possível penalizar a recorrente por absoluta falta de cominação legal. Essa regra se coaduna com o princípio da tipicidade tributária. A norma tributária é ainda mais rígida, que exige que todos os elementos sejam tipificados, sob pena de não poder o administrador integrar a lei, utilizar-se nem de analogia, nem de interpretação extensiva. A fiscalização pretendeu imputar penalidade estranha sobre a suposta infração descrita, o que acarretou indevida cobrança de I I e de IPI-v, com a total desconsideração das exportações que resultaram na quantidade de pneus compromissada, por falta de tipicidade fechada.

24. Não obstante o acima exposto, a autuação também não observou o art. 97 do CTN, que determina que somente a lei pode cominar penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos.

25. Outrossim, não considerou a única regra que esclarece o que se deve fazer no caso de inadimplemento do AC pelo contribuinte, que está disposto no art. 40 da Portaria SECEX 4/97. Dessa norma se retira que só ocorre inadimplemento

Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

do regime drawback, parcial ou total, quando não se utilizam os insumos importados. Por outro lado, em nenhum dos dispositivos legais apontados à exaustão pelo fisco, se encontra a previsão de penalidade pela inobservância das obrigações acessórias ligadas ao drawback. Em nenhuma delas se encontra a autorização para que a autoridade administrativa desconsidere as exportações efetivamente realizadas, e assim, passe a exigir os tributos suspensos.

26. Quanto à taxa SELIC. Tanto o auto de infração quanto a decisão recorrida padecem de absoluta inconstitucionalidade e ilegalidade. Vejam-se os argumentos especificados às fls.3.014/3.025.

Pelo exposto pede que haja o cancelamento das exigências feitas através dos autos de infração.

A repartição de origem por meio do despacho de fls. atestou que a fase de preparo processual foi satisfeita, sendo tempestivo o recurso e estando cumprido o arrolamento de bens em garantia recursal, decidindo pelo encaminhamento do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Há uma questão prejudicial de mérito levantada pelo recorrente, representada na arguição de decadência do direito de lançar.

Preambularmente devo dizer que me alinho à corrente doutrinária que sustenta que obrigação e crédito tributários nascem simultaneamente com a ocorrência do fato gerador. No caso do Imposto de Importação (I I), com o registro da DI, e no do IPI-vinculado, com o despacho aduaneiro.

Quanto ao tema da decadência do direito de lançar ou de prescrição da cobrança de crédito tributário constituído definitivamente, no caso do drawback-suspensão, venho adotando há algum tempo a tese da emérita Conselheira, atual Presidente desta Câmara, Anelise D. Prieto, que a defendeu em alentada monografia e foi reproduzida de modo mais compacto em voto vencedor que ela proferiu em sessão de julgamento realizada nesta Câmara em dezembro de 2004, referente ao Recurso nº 126.764, do qual, a título de explicitar os seus principais fundamentos, reproduzo a seguir os principais trechos:

“VOTO VENCEDOR QUANTO AO PRAZO PARA EXIGIR OS TRIBUTOS

Peço vênia ao Ilustre Relator para expor meu entendimento de que não se trata de cogitar da ocorrência do instituto da decadência.

Isto porque o marco a partir do qual desaparece a possibilidade de ocorrer decadência, restando a hipótese de se verificar a prescrição, é o lançamento.¹

A partir do momento em que, via lançamento, o governo se constituiu em credor, está afastada a cogitação de decadência e passa a ser contado o prazo de prescrição.

Portanto, cabe analisar o que ocorre quando da importação de mercadorias sob o regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Apud* FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 3.ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

Nesse sentido, vale lembrar que a legislação relativa aos impostos federais incidentes no despacho aduaneiro de importação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Em regra, portanto, a modalidade do lançamento é por homologação, conforme previsto no artigo 150 do CTN, verbis:

'Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento.

(...)

*§4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5(cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (grifos meus)'.

*Entendo, como a maior parte dos doutrinadores e a jurisprudência dominante, ser necessário que haja o pagamento para que se opere o lançamento por homologação. Ao referir-se à atividade assim exercida pelo obrigado, o legislador, obviamente, está a referir-se inclusive à antecipação do pagamento, se assim determinado pela lei.**

No caso do regime aduaneiro de drawback suspensão não há como se falar em lançamento por homologação, já que não é efetivado qualquer pagamento antes do exame pela autoridade administrativa. Trata-se da modalidade de lançamento por declaração. Se não, vejamos.

Osiris de Azevedo Lopes Filho defende que no caso dos regimes especiais de natureza suspensiva, tendo em vista a complexidade da declaração, em que são exigidas informações relativas a preço da mercadoria, valor de seguro, frete, identificação de país de origem e de procedência, individualização da mercadoria e outras, a indicação seria de lançamento por declaração. Toma por base o definido no art. 147 do CTN e afirma que, sem os dados, é quase impossível a efetivação do lançamento. Esclarece que o instrumento por meio do qual ocorre o lançamento é o



termo de responsabilidade, embora o ato preparatório que instrua o lançamento seja a declaração relativa ao regime praticado.² (grifos meus).

Conforme dispõe o artigo 72 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/88, as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial, exceto no caso de entreposto industrial, serão constituídas em termo de responsabilidade.

Lopes Filho elucida mais ainda a questão quando afirma que:

"O art. 44, do aludido ato legal, fixa o princípio de que o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime (a ênfase explicativa é do próprio dispositivo legal), será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira. Comprova-se, assim, que a legislação do imposto, de forma sistemática, considera que as importações submetidas aos regimes aduaneiros estão na área de incidência do tributo, já que, pela sua entrada no país, materializou-se o fato imponible via adequação do acontecimento à hipótese tributária. O elemento temporal dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva, materializa-se na data em que o importador firma o termo de responsabilidade correspondente ao regime. Tal conclusão deriva do mandamento contido no art. 71 do Decreto-lei 37/66, que determina que as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade. Dentre essas obrigações, obviamente, há de estar a principal, que tem por objeto o pagamento do tributo. A redação do referido dispositivo não é clara e padece de imperfeições. Não teria, todavia, consistência um termo de responsabilidade que não prevísse o montante do tributo, caso não fosse observada a destinação estabelecida no disciplinamento do regime. Por outro lado, seria inócuo um termo de responsabilidade que dispusesse apenas sobre medidas de controle fiscal, fixando um compromisso da parte do contribuinte."³ [sem grifo no original]

Embora o texto tenha sido produzido antes do advento do Decreto-Lei nº 2.472/88 - por isso a referência ao artigo 71 do DL 37/66, aplica-se perfeitamente à norma atualmente em vigor.

Por outro lado, alguns questionamentos vêm sendo apresentados quanto à validade do termo de responsabilidade como instrumento para o lançamento. (grifos nossos).

² LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Regimes Aduaneiros Especiais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

³ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Op. Cit. p. 71-74.



O termo de responsabilidade seria título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele contidas.

O Regulamento Aduaneiro estabelece que, se não for cumprida a obrigação, principal ou acessória, cuja suspensão lhe deu causa, o termo será objeto de execução administrativa na forma de ato normativo do Secretário da Receita Federal e que, se não for efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, ele será encaminhado para a cobrança judicial (art. 548).

A Instrução Normativa n.º 84/98 dispunha sobre a cobrança de créditos da Fazenda Nacional representados em termos de responsabilidade, estabelecendo, somente para o crédito apurado em momento posterior à formalização do termo de responsabilidade, decorrente de aplicação de penalidade ou do ajuste no cálculo de tributo devido, a obrigação de sua constituição mediante lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, observado o disposto no Decreto n.º 70.235/72, alterado pelas Leis n.º 8.478/93, 9.430/96 e 9.532/97.

O Terceiro Conselho de Contribuintes vem decidindo que a execução do Termo de Responsabilidade deve seguir o disposto no Decreto 70.235/72, com duplo grau de jurisdição.⁴ A Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo Paulo César Alves Rocha⁵, entende ser incabível a execução sumária do termo de responsabilidade sem a observância dos preceitos que norteiam o Processo Administrativo Fiscal determinados por aquele decreto, o que feriria o preceito constitucional que assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CR, art. 5.º, inciso LV), caracterizando preterição do direito de defesa do contribuinte.

Concordo que a execução sumária do termo de responsabilidade não atende ao disposto no texto constitucional, art. 5.º, inciso LV. Mesmo assim, cabe ressaltar que existem ainda decisões do Poder Judiciário no sentido de que o termo de responsabilidade é título líquido e certo.

Por outro lado, não entendo ser corolário a conclusão de que o lançamento, por isso, não ocorra. Deve ser seguido o previsto no Decreto 70.235/72, ou seja, deve ser possibilitada ao contribuinte a defesa, em primeira e segunda instância, de acordo com aquele Decreto. Entretanto, como na maioria das decisões administrativas e judiciais sobre o assunto, não entendo que deva ser lavrado auto de infração ou que deva ser emitida notificação de lançamento para o ato administrativo de lançamento fique consubstanciado. Aliás, o entendimento quase que generalizado é de que, sendo descumprido o previsto no termo de

⁴ Nesse sentido, os Acórdãos 302-34288, de 04.07.00; 303-28.519, de 24.10.96; 302-33.064, de 29.06.95.

⁵ ROCHA, Paulo César Alves. Regulamento Aduaneiro anotado com trechos legais transcritos. 2.ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 457.



responsabilidade, dever ser possibilitada a defesa, em duplo grau de jurisdição, não havendo alusão, entretanto, à necessidade da lavratura de auto de infração, donde se depreende que, por meio do Termo, teria ocorrido o ato administrativo de lançamento. (grifos meus).

A enfatizar tal argumento, concorre também o fato de que o Decreto n.º 70.235/72, apesar de ser posterior ao Decreto-Lei n.º 37/66, é anterior ao Decreto-Lei n.º 2.472/88, que forneceu a redação atual do artigo 72 daquele Decreto-Lei, estabelecendo que as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita ao regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. Sendo posterior, o Decreto-Lei 2.472/88 reafirmou que além daquelas formas de lançamento especificadas no Decreto 70.235/72, notificação de lançamento e auto de infração (art. 9.º), deveria ser considerada a assinatura do termo de responsabilidade.

Concluo então que, no caso específico do imposto de importação no regime aduaneiro especial de drawback suspensão, em que o lançamento é por declaração, conforme já visto anteriormente, ocorre o lançamento. O argumento de que tal ato, conforme artigo 142 do CTN, é privativo da autoridade administrativa e o fato de o termo ser assinado pelo contribuinte não o descaracteriza como instrumento para o lançamento, conforme previsto em lei, ainda mais se for considerado que há manifestação da autoridade por ocasião do despacho aduaneiro, já que ela identifica o sujeito passivo, verifica fisicamente a mercadoria, faz breve exame da classificação tarifária e da alíquota adotadas e determina a base de cálculo do imposto conforme metodologia do valor aduaneiro.^{6 7}

O Decreto-Lei n.º 37/66, em seu artigo 75, parágrafo 1.º, inciso I, que aplica-se ao regime aduaneiro de drawback suspensão por força do disposto no artigo 78, parágrafo 3.º, do mesmo diploma legal, estabelece como condição para a admissão no regime a garantia dos tributos devidos, por meio de termo de responsabilidade ou depósito. No dizer de Osiris, "parece evidente que só pode ser devido o tributo que já teve a sua relação jurídica instaurada, por materialização do fato imponible, e que foi objeto da correspondente liquidação, que determinou todos os elementos necessários à configuração do crédito tributário, apurando-se, inclusive, o montante do tributo".⁸

Continua o autor afirmando que nossa lei "é clara a respeito dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva: a admissão nesses regimes é que implica a existência da obrigação tributária dos impostos aplicáveis à importação e na materialização do crédito tributário, que fica suspenso." O crédito

⁶ SOSA, Roosevelt Baldomir. A Aduana e o Comércio Exterior. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

⁷ Cabe ressaltar que, com o SISCOMEX-Importação, várias dessas atividades são realizadas por meio eletrônico, conforme parâmetros estabelecidos pela autoridade aduaneira.

⁸ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Op. Cit. p. 85.

*tributário fica constituído, conforme o regime, no termo de responsabilidade, se for exigido, ou na declaração específica do regime, caso o primeiro não seja utilizado.*⁹

*Lopes Filho aduz ainda que tal modalidade suspensiva do crédito tributário foi criada pela legislação aduaneira à margem do Código Tributário Nacional. As modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN não seriam exaustivas. "Ademais, o Decreto-lei 37 é de 18.11.66, posterior à Lei 5.172, de 25.10.66, que somente se tornou Código por força do disposto no art. 7.º do Ato Complementar 36, de 13.3.67. Ambos diplomas legais entraram em vigor em 1.1.67."*¹⁰ *Como lei nova pode revogar ou alterar a lei anterior e, na época, a Lei 5.172/66 não dispunha do status deferido pelo Ato Complementar 36/67, o argumento tem total procedência.*

*Roosevelt Baldomir Sosa também entende que fica constituído o crédito tributário. Afirma que os bens adquiridos no regime especial de drawback suspensão destinam-se a ser absorvidos no aparelho produtivo nacional, onde são agregados a outros fatores de produção para obtenção do produto a ser exportado. Esta absorção no aparelho produtivo nacional caracterizaria o consumo do produto, o que significaria que as mercadorias importadas sob esse regime estariam no campo de incidência do tributo. Afirma que após gerado o tributo, pela entrada e consumo, e constituído o respectivo crédito tributário, emerge a figura da suspensão tributária, para afastar a exigibilidade do crédito lançado. "A condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuta numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive 'in concreto' ressurge integralmente a exigência do crédito tributário."*¹¹

Entendo, como Osiris de Azevedo Lopes Filho que, para a avaliação da natureza jurídica do instituto deve ser observado o disposto na legislação.

E, conforme muito bem exposto, o art. 72 do DL n.º 37/66 é claro ao afirmar que as obrigações fiscais serão constituídas em termo de responsabilidade. Ora, de que obrigações fiscais se estariam a tratar sobre suas constituições, que não envolveriam o crédito tributário? O lançamento é declaratório da obrigação tributária, e constitutivo do crédito tributário.

Portanto, por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, há o lançamento e fica constituído o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, até a data em que a mercadoria deve ser

⁹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹⁰ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹¹ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Op. Cit.* p.271.



exportada.¹² Isto porque conforme o art. 75, caput e parágrafo 1º, inciso I, c/c art. 78, parágrafo 3.º do DL n.º 37/66, no regime de beneficiamento ativo há suspensão dos tributos que incidem sobre a importação.

O artigo 78, inciso II, é claro ao estabelecer a suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação da mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

O artigo 4º e parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, estabelece que "O pagamento dos tributos incidentes nas importações efetuadas sob o regime aduaneiro especial previsto no artigo 78, item II, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, poderá ser suspenso pelo prazo de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, a critério da autoridade fiscal. Parágrafo único - No caso de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital, o prazo máximo de suspensão será de cinco anos."

Se há suspensão do pagamento dos tributos, isto é, da exigibilidade do crédito tributário, fica evidente que o lançamento ocorreu e que não há que se falar em decadência do direito de lançar, e sim em prescrição.

Como já visto, está-se diante de suspensão da prescrição, prevista de forma não exaustiva no CTN, em seu artigo 151.

A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174). Ora, no caso de que se cuida, efetivado o lançamento, é imediatamente suspensa a exigibilidade, que somente volta a ocorrer após vencido o prazo de concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, após o prazo para que seja efetivada a exportação de mercadoria resultante de beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento com outra que foi importada com a suspensão do imposto de importação, entre outros tributos. Restaurada a exigibilidade após o advento do termo final constante no ato concessório, restam ainda os cinco anos pré-falados, eis que a suspensão da exigibilidade se deu imediatamente após o lançamento.

Se à mercadoria não for dado o destino previsto na norma, cabe ao Fisco cobrar, dentre outros tributos, o imposto de importação que teve sua exigibilidade suspensa. Terá, então, o prazo de cinco anos para apurar o crédito resultante do ajuste do cálculo do tributo devido a possível adimplemento parcial do regime e para a constituição das multas cabíveis.

¹² Da combinação do artigo 75 e parágrafo 1.º com o parágrafo 3.º do artigo 78, ambos do Decreto-Lei 37/66, conclui-se que a suspensão dos tributos que incidem sobre a importação ocorre durante o prazo de concessão do regime.

Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

Em suma, depara-se com uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vencido o prazo para a exportação das mercadorias sem que esta tenha se efetivado, o crédito será exigível, correndo o prazo para a cobrança do imposto e não para o seu lançamento. O caso será de prescrição. A Fazenda Pública terá, então, cinco anos para exigir o tributo, o que deverá ser realizado com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Concluo, então, que o limite temporal para que seja exigido o imposto de importação no regime aduaneiro especial de drawback suspensão é de cinco anos contados da data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja, cinco anos da data limite do ato concessório.

.....

.....

É como voto.

Sala das Sessões, em de dezembro de 2004.

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora designada " .

Portanto, na referida tese se demonstra que no drawback-suspensão o Termo de Compromisso firmado pelo importador perante a SECEX formaliza o lançamento dos tributos, e simultaneamente com tal lançamento se dá a suspensão da exigibilidade dos mesmos em decorrência do regime especial. A partir daí o prazo que há de ser considerado é de prescrição, cujo fluxo fica suspenso até que se expire o prazo concedido no Ato Concessório (AC) para a exportação.

Como no ordenamento tributário pátrio, a regra geral de prescrição se refere ao prazo de cinco anos para cobrar crédito definitivamente constituído, com o encerramento do prazo previsto no AC como termo final para a exportação compromissada volta a fluir o prazo prescricional de cinco anos. É a regra do art.174 do CTN.

Tendo considerado que o Termo de Compromisso exerceu a função de formalização (constituição como quer o CTN) do crédito tributário, entendo que a rigor somente seria exigível a lavratura de auto de infração quanto às multas e para a explicitação de eventuais diferenças de tributos decorrentes de inadimplemento parcial do regime especial. No caso, o prazo para exportar foi prorrogado até 22.05.1996, assim o prazo prescricional se esgotou em 22.05.2001, e a cobrança de tributos e penalidades, que neste processo ocorreu por intermédio dos autos de infração de fls.02/24 e 25/44, ocorreu em 19.07.2001, data além do prazo prescricional.

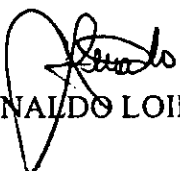


Processo nº : 10074.000690/2001-86
Acórdão nº : 303-33.494

Pelo exposto é de se reconhecer a prescrição do crédito tributário pretendido pelo fisco neste processo.

Voto, pois, por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das sessões, em 19 de setembro de 2006.



ZENALDO LOIBMAN – Relator