



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10209.000776/2002-17
Recurso n° 331.509 Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-000.813 – 3ª Turma**
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria DRAWBACK - Suspensão
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALBRÁS - ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/06/1996 a 11/04/1997

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. REGIME DE DRAWBACK-SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO.

No regime de drawback suspensão o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime. Decadência que há de ser afastada. Notificação do contribuinte antes do transcurso do prazo de cinco anos.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Nanci Gama (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designada a Conselheira Susy Gomes Hoffmann para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido de votar.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face ao acórdão de número 303-32.632, proferido pela Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, acolheu a prejudicial de extinção do prazo para exigir os tributos incidentes sobre a operação de importação realizada pelo regime especial aduaneiro de *drawback*, modalidade suspensão, considerando que o prazo prescricional de cinco anos deva ser contado a partir do dia seguinte ao último dia em que a mercadoria deveria ter sido exportada, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa durante um prazo estabelecido em Ato Concessório, conforme se verifica em sua ementa:

“COMPETÊNCIAS COMPLEMENTARES DA SRF E DA SECEX. Não há dúvida quanto à competência da SRF para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito da suspensão de tributos. Igualmente inquestionável é a competência da SECEX para a concessão e prorrogação dos atos concessórios. A ação fiscal da SRF pode e deve se dar em complementação ao trabalho da SECEX. Não poderia a SRF alegar qualquer justificativa para ficar inerte no caso possível de nem mesmo haver a emissão do Relatório de Comprovação do Drawback (RCD) pela SECEX. Pode acontecer de a empresa beneficiária nem entregar os dados documentais necessários ao referido RCD, e nem por isso deixa de fluir o prazo prescricional iniciado com o esgotamento do prazo concedido, via Ato Concessório, para exportação.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. PRESCRIÇÃO.

O auto de infração foi cientificado ao contribuinte depois do esgotamento do prazo prescricional. Por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, constitui-se 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 exportada. A partir do esgotamento do prazo concedido para a exportação, via Ato Concessório, começa a fluir o prazo de cinco anos para a prescrição.

RECURSO PROVIDO.”

Dessa forma, não se conformando com referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, Recurso Especial de Divergência, demonstrando entendimento paradigma adotado por esta própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual exarou no acórdão de n.º 03-03.379 que, por maioria de votos, deu a interpretação a seguir ementada:

“ADUANEIRO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/12/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 05/02/2013 por

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 06

/05/2013 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 12/06/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

No regime “drawback”-suspensivo, no imposto de importação, não se há falar em decadência se o crédito tributário está lançado na DI de admissão dos bens submetidos ao regime especial.

Não transcorreu, igualmente, o prazo de prescrição, tendo em vista que o crédito tributário lançado estava inexigível durante todo o prazo para cumprimento do regime especial, até a comunicação feita pelo órgão controlador da concessão. Exigência fiscal feita em tempo hábil.

Provido o recurso especial da Fazenda Nacional”

Assim, a Recorrente se fundamentou que, no mérito, não ocorreu a extinção do direito da Fazenda Pública lançar os tributos aduaneiros, eis que o início da contagem do prazo decadencial de cinco anos, nos termos do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional e do Parecer COSIT n.º 53 de julho de 1999, deve ser dado a partir de 1º de janeiro de 1998, uma vez que o Relatório de Comprovação de *Drawback* teria sido dado em 03 de setembro de 1997, logo, neste sentido, tempestiva a exigência do crédito tributário em questão, uma vez que a ciência do auto de infração pelo contribuinte teria sido em 30 de dezembro de 2002, e a decadência só estaria configurada a partir de 1º de janeiro de 2003.

A presidência da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, reconheceu, em despacho de fls. 1177 a 1179, os pressupostos de admissibilidade e deu seguimento ao presente Recurso Especial.

Cientificado do acórdão do Conselho de Contribuintes e do Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou contra-razões, sustentando a decadência ou prescrição do direito de exigir o crédito tributário pelo fisco, uma vez que o termo inicial deve ser dado a partir do momento do desembaraço aduaneiro e, por conseguinte, requer seja mantida a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional, eis que tempestivo e, a meu ver, a divergência jurisprudencial que justifica o seu cabimento encontra-se demonstrada no voto indicado como paradigma.

A controvérsia trazida aos autos, cinge-se acerca da definição quanto ao termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos para que o fisco realize o lançamento ou a cobrança do imposto sobre importação no regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão.

O art. 153, I, da Constituição outorga à União a competência para instituir imposto sobre importação de produtos estrangeiros, estabelecendo, por seu turno, o art. 19 do Código Tributário Nacional, o qual considera o fato gerador de referido tributo ser dado a partir da entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

O art. 1º do Decreto-lei n.º 37/66, que instituiu o imposto de importação, descreve sua hipótese de incidência: “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.”

Como é sabido, muito se discutiu na doutrina sobre o real e efetivo alcance da expressão “entrada no território nacional”, consagrada como fato gerador do imposto de importação, ou seja, como situação necessária e suficiente ao surgimento da respectiva obrigação tributária, conforme definição do art. 114 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

De um lado situa-se corrente de índole *objetiva*, à qual se filiam, entre outros, SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA e OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, e que entende ser o mero ingresso físico da mercadoria no território nacional suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, “(...) antes não dependendo para sua configuração de manifestação de vontade a ser realizada pelo importador, acerca de sua destinação, através da Declaração de Importação”¹.

Do outro lado está a corrente finalística ou teleológica, a qual se filia Hamilton Dias de Souza, que considera a mera entrada física de mercadoria no território nacional insuficiente à ocorrência do fato gerador antes pressupondo, para seu aperfeiçoamento, uma finalidade de consumo, de incorporação do bem importado à economia nacional.

Assim, para aqueles que sustentam consistir, a mera entrada física, fato gerador do tributo, a simples entrada de mercadoria destinada a regime aduaneiro especial já seria suficiente à constituição em termos definitivos da obrigação tributária do imposto de importação, com a conseqüente determinação do quantum do imposto que seria devido não fora a concessão de referido regime. Desse modo, a concessão do regime especial, para essa corrente, reveste natureza de uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, que apenas se tornaria exigível, uma vez cessada a causa de suspensão.

Para esta corrente, a evidência da constituição da obrigação tributária na entrada de bem, ainda que sob regime aduaneiro especial, estaria no art. 72 do Decreto-lei n.º 37/66, segundo o qual “(...) as obrigações fiscais relativas a mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade”, acrescentando o § 2º do mesmo artigo que “o termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas”.

Com efeito, o termo de responsabilidade para esta corrente tratar-se-ia, pois, do próprio ato administrativo de lançamento, eis que formalizaria a exigência do crédito tributário que, no entanto, teria sua exigibilidade suspensa por força da concessão do regime, e, no caso de não serem atendidas suas condições, tornar-se-ia imediatamente exigível.

É inquestionável que o imposto de importação tem como fato gerador a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, como categoricamente afirma o art. 1º do Decreto-lei n.º 37/66.

Todavia, dispõe o art. 23 que “quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44”. E o art. 44 do Decreto-lei n.º 37/66 estabelece que: “Toda mercadoria procedente do exterior, por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro,

que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento”.

Portanto, conquanto a lei prescreva a obrigatoriedade de submissão a despacho aduaneiro de qualquer mercadoria de procedência estrangeira entrada em território nacional, apenas quando do despacho para consumo que a lei considera surgir a obrigação tributária, eis que é nesse momento que exige a determinação do valor do imposto. Donde resulta que não é toda e qualquer entrada (que sempre será submetida a despacho aduaneiro) que é determinante para o surgimento da obrigação tributária, mas exclusivamente as entradas cuja destinação é o consumo.

Isto porque, em se tratando de um imposto que grava o consumo no Brasil de mercadoria de procedência estrangeira, somente se manifestará a *capacidade contributiva* do contribuinte (importador) quando o mesmo tiver praticado operação de que resulte na aquisição do mesmo para uso definitivo no território nacional.

Os artigos 86 e 87 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, a meu ver, corroboram com o acima afirmado, ex vi:

“Art. 86 – O fato gerador do imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”

“Art. 87 – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

*“I – na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada **para consumo**, inclusive a:*

“a) ingressada no País em regime suspensivo de tributação.”(destaquei)

Assim, se o imposto será calculado “na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a ingressada no País em regime suspensivo de tributação”, não se pode falar nem de lançamento, por ser este, na dicção do art. 142 do CTN, o procedimento em que se irá “(...) calcular o montante do tributo devido” nem, por maioria de razão, em suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pela singela razão que não se pode falar em crédito tributário antes do tributo estar previamente calculado. Portanto, se o consumo da mercadoria importada da mercadoria sob regime de drawback suspensão somente se verifica, na hipótese de não efetivada a exportação do bem, tem-se que neste momento é que o fato gerador do imposto se materializa, surgindo para o sujeito ativo o direito de constituir o crédito tributário.

Sendo o regime de drawback suspensão, a meu ver, um caso de *isenção sob condição resolutiva*, “cessada essa condição para a sua outorga, não há de se considerar como revogada a lei de isenção, mas simplesmente que a pessoa ou fato isento passou do campo da não-incidência para o da incidência”², tendo lugar, então, à ocorrência do fato gerador.

Logo, **Logo, a partir do termo final estabelecido para exportação é que começa a fluir, no dia seguinte, o prazo decadencial da Fazenda Pública para constituir o crédito tributário incidente sobre a operação de importação.**

Dessa forma, voto por conhecer o Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, em razão da decadência do direito da Fazenda em constituir o crédito tributário relativo ao Ato Concessório n.º 1-96/033 (fls. 106/108), cujo termo final para exportação ocorreu em 08/04/1997, e o contribuinte somente foi cientificado do auto de infração objeto do presente processo em 30/12/2002, tendo passado o prazo de 5 anos para o fisco constituir o crédito tributário, a ser contado do dia seguinte em que a mercadoria deveria ter sido exportada.

É como voto.

Nanci Gama

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Redatora Designada

A turma entendeu, por maioria, dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Designada para redigir o voto vencedor, passo a expor o meu entendimento. Deixo consignado, no entanto, o meu respeito aos fundamentos do voto vencido.

O tema em debate diz respeito ao prazo de decadência para o Fisco constituir o crédito tributário, decorrente do descumprimento do Regime Aduaneiro de Drawback suspensão.

A recorrente sustenta que o termo inicial do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1998, com base no artigo 173, inciso I, do CTN, e tendo em vista que o Relatório de Comprovação de Drawback ocorreu em 03 de setembro de 1997. Destarte, não caracterizada a decadência, uma vez que a ciência do auto de infração pelo contribuinte deu-se em 30 de dezembro de 2002.

Sobre o tema, já me manifestei no seguinte sentido:

Cabe-nos, desta forma, discutir a contagem do prazo decadencial para os casos de drawback suspensão, em que por força de uma cláusula resolutória, os impostos sobre a importação são suspensos no momento da importação até que a empresa cumpra o dever de exportar as mercadorias pelas quais se comprometeu, nos termos do Ato Concessório. Assim, enquanto não ocorrer a finalização do processo de drawback, o que consoante o meu entendimento, ocorre apenas com a emissão do relatório de comprovação expedido pelo contribuinte, o que por sua vez deve ocorrer até 30 dias após o término do prazo previsto no Ato Concessório para o término do regime.

Portanto, entregue o relatório de comprovação, a fiscalização passa a ter conhecimento que o compromisso está findo e, em tese, iniciar-se-ia o prazo para o início da fiscalização.

Este tema é muito controvertido, e, no início do meu trabalho como julgadora, entendi que nestes casos aplicar-se-ia o prazo previsto no artigo 173, I do CTN; posteriormente, mudei de posição para utilizar o prazo previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, entendendo que tal prazo se contaria da ocorrência do fato gerador, que em razão da condição resolutória, ocorreria apenas após a entrega do relatório de comprovação final.

Na verdade, quando mudei de posição foi porque entendi que a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º ocorreria para todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, independentemente, da ocorrência do pagamento; enquanto que a tese contrária entende que o regime de drawback por trazer uma isenção não pode ter a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º que só se aplicaria para os casos em que ocorre o pagamento.

Todavia, tanto uma como outra tese convergem no entendimento de que o prazo não começa a fluir nem do dia do registro da DI e tampouco do 1º dia do exercício financeiro ao do registro da DI (respectiva aplicação do artigo 150 ou do artigo 173 do CTN), mas sim do término do regime, isto é, ou 30 dias após a data final para apresentação do relatório final à Secex (artigo 150 CTN) ou no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da data da apresentação do referido relatório.

Depois de muitas idas e vindas e amadurecendo o tema, entendo que o artigo 150 não contempla o presente caso, em que se posterga o início do cômputo do prazo decadencial. Ora, indiscutivelmente se está frente a um lançamento por homologação, mas a regra do artigo 150 não prevê a hipótese de postergação do início do prazo. A regra é assertiva e clara no sentido de o prazo inicia-se com a ocorrência do fato gerador. E, o fato gerador do Imposto de Importação ocorre a o registro da Declaração de Importação.

Assim, entendo que há uma incoerência lógica em se admitir a aplicação da regra do artigo 150, quando se entende que a data inicial do prazo decadencial não é o da data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, também entendo que não se deve aplicar a regra do artigo 173 do CTN porque no caso não houve pagamento, mas sim, porque ela é uma regra geral que diz textualmente:

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

I – do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ora, se não é possível aplicar a regra do artigo 150, parágrafo 4º só resta a regra geral do artigo 173, I do CTN que está em conformidade com o ocorrido, isto é, o lançamento só pode ocorrer após o término do prazo previsto no Ato Concessório e

ai a regra posterga o início do prazo para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, independentemente, de pagamento.

Assim, se o contribuinte foi notificado do lançamento no dia 16/12/02, e o prazo final para as exportações, após todas as adições ocorridas, foi o de 11/04/1997, tendo em vista que o prazo decadencial começou a correr no primeiro dia do exercício de 1998, é de se concluir pela não ocorrência da extinção do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

Neste sentido, como o termo final do prazo para exportação ocorreu em 08/04/1997, tendo em vista que o prazo decadencial começou a correr no primeiro dia do exercício de 1998, é de se concluir pela não configuração da decadência, pois que a ciência do auto de infração ocorreu em dezembro de 2002.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Susy Gomes Hoffmann