



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

Processo nº 10314.002687/2004-70
Recurso nº 336.677 Embargos
Acórdão nº 3101-00.447 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2010
Matéria DRAWBACK
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 17/01/1992 a 30/09/1993

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO.

Merecem ser conhecidos, porém não providos os embargos declaratórios interpostos, uma vez que não existe contradição no acórdão embargado.

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MATERIAL NA DECISÃO.

Deve ser reconhecido o erro material no acórdão, por meio de embargos inominados, remédio específico regimental para inexatidões materiais como a presente, para declarar nula a decisão proferida anteriormente, em virtude dos fundamentos expostos, e para que outra, em boa forma, seja produzida.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. *DIES A QUO*. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK* SUSPENSÃO.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional. Na importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. Segundo a regra do artigo 173, inciso I, o prazo decadencial tem início no “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Forte no princípio constitucional da eficiência administrativa e dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício, o primeiro dia do exercício seguinte à validade do ato concessório do *drawback* é o *dies a quo* para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, independentemente da data da emissão do relatório de comprovação do *drawback*.

RECURSO DE OFÍCIO. PREJUDICIALIDADE.

Prejudicada a apreciação de recurso de ofício, no caso de acolhimento da preliminar de decadência.

Embargos Declaratórios Rejeitados.

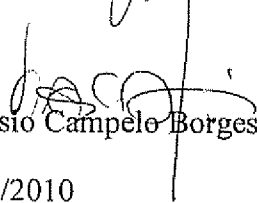
Embargos Inominados Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional; e II) pelo voto de qualidade, em acolher os embargos inominados opostos pelo relator para declarar a nulidade do Acórdão nº 302-39789 e determinar novo julgamento, cujo texto da decisão passa a ser o seguinte: a) em relação ao recurso voluntário, por maioria de votos: a.1) reconhecer a competência do colegiado para avaliar a decadência dos fatos geradores do terceiro auto de infração também lançados no segundo auto de infração; e a.2) em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar os créditos tributários no terceiro auto de infração, já decaídos quando do lançamento do segundo auto de infração; e b) quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso por prejudicado, em razão do resultado do julgamento do recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Luiz Roberto Domingo, quanto aos embargos inominados. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado (Relator) e Henrique Pinheiro Torres na questão da decadência. Vencido o Conselheiro Corinto Oliveira Machado na preliminar de incompetência deste colegiado para apreciar a decadência referente ao segundo auto de infração. Designado o Conselheiro Tarásio Campelo Borges para redigir o voto vencedor.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Corinto Oliveira Machado - Relator


Tarásio Campelo Borges - Redator Designado

EDITADO EM: 23/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corinto Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Sinteticamente, trata o presente processo de **auto de infração**, relativo ao Imposto de Importação (de fls. 04 a 81) e Imposto sobre Produtos Industrializados (de fls. 82 a 184), lavrados em 22/04/2004, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de tributos, multas de ofício e juros de mora. Inicialmente, cumpre esclarecer que **dois autos**

de infração foram anteriormente lavrados decorrentes de ações fiscais com a mesma finalidade da presente auditoria: verificação do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao regime aduaneiro especial de Drawback Suspensão. O contribuinte foi cientificado do primeiro auto de infração em 13/11/98 (fls. 2923). O segundo lançamento resultou de diligências, determinadas pela DRJ/SPO (de fls. 2941 a 2945), que atendidas, conduziram à lavratura do segundo auto de infração, do qual o contribuinte tomou ciência em 03/08/2001 (fls. 2927-verso - cópia do auto de infração de fls. 2925/2926). Em 19/02/2002, este lançamento foi declarado nulo, por apresentar-se eivado de vício formal, conforme acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO II (de fls. 2946 a 2953). Em decorrência, um 3º auto de infração, objeto do presente processo, foi lavrado com o mesmo objetivo dos dois lançamentos anteriores: verificar o cumprimento das obrigações fiscais relativas aos tributos incidentes sobre operações de importação relativas ao Ato Concessório nº 0018-92/000027-7.

Após impugnação, decisão da DRJ/SÃO PAULO II/SP, recurso voluntário, e decisão da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, fls. 6.541 e seguintes, veio a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentar embargos de declaração, fls. 6.578 e seguintes, tempestivos, em virtude de contradição entre a fundamentação do voto vencedor e a conclusão do acórdão embargado.

A conclusão do acórdão foi pela decadência, e a fundamentação do voto vencedor, no sentido de nulidade do 3º auto de infração, por falta de descrição dos fatos, o que ensejaria uma possível anulação do auto de infração, com espeque no art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72, e não a decadência, matéria a ser fundamentada no art. 173, I, ou art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Relatado, passa-se ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Corinto Oliveira Machado - Relator

O recurso é tempestivo, e considerando o preenchimento dos pressupostos processuais, bem como dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em primeiro plano, cumpre dizer que **não vislumbro qualquer contradição no acórdão**, uma vez que se o Fisco não lograra efetuar qualquer lançamento hábil quando da elaboração do 3º auto de infração (por suposta falta de descrição dos fatos), em 2004, é certo que ao tempo do julgamento do contencioso, em 2008, já houvera fluído o prazo decadencial que iniciara a partir da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de SÃO PAULO II/SP que declarara nulo, por vício formal o 2º auto de infração, em 2002. Por outras palavras, empregando silogismo, poder-se-ia dizer que a decadência teria ocorrido antes do momento da discussão da legitimidade da peça fiscal nos Conselhos de Contribuintes, em 2008, porquanto passados mais de cinco anos da declaração de nulidade do 2º auto de infração, em 2002, a auditoria-fiscal ainda não teria se desincumbido de lavrar validamente o 3º auto de infração (por suposta falta de descrição dos fatos). Assim, **rejeito os embargos declaratórios opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional**.

Sem embargo disso, em análise mais acurada dos autos, nesta oportunidade, nota-se **inexatidão material no acórdão embargado, devido a lapso manifesto que merece e necessita ser corrigido por este Colegiado**, porquanto a decisão da Segunda Câmara do

Terceiro Conselho de Contribuintes lastreou-se no fato de não haver descrição dos fatos no 3º auto de infração, para declará-lo inexistente inclusive, por não ser sequer ato administrativo, conforme se infere da ementa abaixo

TERCEIRO AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA

Assiste razão à recorrente, no que diz com o seu pedido de declaração de decadência relativo ao terceiro auto de infração constante do expediente, aquele sequer pode ser considerado como um ato administrativo, uma vez que lhe falta um dos requisitos essenciais deste, a saber, a motivação do ato administrativo vinculado. A carência completa de descrição dos fatos no auto de infração, de número três, fere-lhe de morte por vício material, não havendo como prosperar a exigência.

E no entanto, a não encontrada descrição dos fatos naquela oportunidade consta do 3º auto de infração, fls. 185 a 195, fazendo com que **a decisão embargada, ao meu ver, seja nula de pleno direito**, por terem os conselheiros votantes, à época, uma noção totalmente descompassada da realidade que emergia dos autos.

Nessa moldura, **oriento meu voto, num segundo momento, no sentido de que seja reconhecido o erro material no acórdão**, por meio de embargos nominados, remédio específico regimental para inexactidões materiais como a aqui presente (art. 66 do Anexo II do Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), invocando a instrumentalidade processual e o princípio da informalidade do processo administrativo, **estou por invocar os embargos nominados e declarar nula a decisão proferida anteriormente, em virtude dos fundamentos expostos, e para que outra, em boa forma, seja produzida a seguir.**

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Reporto-me ao relatório de fls. 6.543 e seguintes, utilizado quando da prolação do acórdão 302-39.789, ora declarado nulo, por bem reproduzir os fatos relevantes do contencioso, que ora leio em sessão para os meus pares.

Preambularmente, deve ser enfrentada a preliminar de decadência do terceiro auto de infração, seguidas as decadências do demais autos de infração, se superada a questão da competência para analisá-las, uma vez que são questões superadas no bojo de outro processo, que, por seu desfecho com a anulação do segundo auto de infração, deu azo ao auto de infração discutido nesta lide.

DA DECADÊNCIA DO TERCEIRO AUTO DE INFRAÇÃO

Em virtude de o terceiro auto de infração ser lavrado por causa de vício formal encontrado no segundo auto de infração, penso que o *dies a quo* do prazo decadencial deve ser apontado nos termos do art. 173, II, do Código Tributário Nacional. Dessarte, como a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que anulou o segundo auto de infração ocorreu em 19/02/2002, e a ciência do terceiro auto de infração deu-se em 15/06/2004, não há que se falar em decadência desse auto de infração.

DA DECADÊNCIA DO SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO

Em regra, nos casos de drawback, penso ser o fim do período de comprovação do Ato Concessório que determina o momento em que há possibilidade de Administração Tributária fazer uso do seu dever-poder de lançar, contudo, **no caso do segundo auto de infração do processo que culminou com a nulidade da peça fiscal, a contagem não pode seguir tal regra, porquanto a Fazenda Nacional só teve condições de agir em relação a tais fatos geradores a partir da substituição do primeiro relatório de comprovação de**

drawback de 1996 pelo segundo relatório de comprovação de drawback, em 1998. Releva observar que o segundo auto de infração substituiu o primeiro auto de infração, porquanto o relatório de comprovação de drawback 98, do DECEX, substituiu o relatório de comprovação de drawback 96, que houvera ensejado a lavratura do primeiro auto de infração. Nesse contexto, penso que o *dies a quo* do prazo decadencial deve ser encontrado com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, e tendo como referência para o momento em que poderia o Fisco agir, a expedição do relatório de comprovação de drawback 98. **Dito isso, tem-se o prazo de 01/01/99 a 31/12/2003 para que houvesse a lavratura do segundo auto de infração. Como a ciência do segundo auto de infração ocorreu em 19/02/2002, não há que se falar em decadência desse auto de infração também.**

Quanto ao recurso de ofício, embora entendesse por negar provimento, reconheço prejudicada a sua apreciação no caso de acolhimento da preliminar de decadência.


Corinto Oliveira Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges - Redator Designado

Peço vênia ao eminente relator para discordar de suas conclusões no enfrentamento em dois pontos específicos:

- competência deste colegiado para aferir a decadência dos fatos geradores lançados no segundo auto de infração, também objetos do terceiro lançamento *ex officio*;

- decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário litigioso no segundo auto de infração.

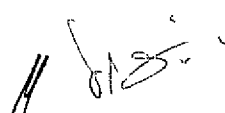
Na questão da competência, nenhum dos membros deste colegiado discorda que é dever deste colegiado examinar todos os aspectos litigiosos do terceiro auto de infração, lavrado em face de vício formal detectado no segundo lançamento de ofício, matéria disciplinada no artigo 173 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.



Todavia, ultrapassado o exame do quinquênio entre a decisão que declarou a nulidade do segundo auto de infração e o terceiro lançamento de ofício (artigo 173, inciso II), entendendo ainda não suficientemente resolvida a questão decadencial desse último lançamento. Isso porque, se a decadência já havia se operado na época do segundo lançamento, seja por força da regra contida no inciso I do artigo 173, seja perante o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, esse vício fulmina o terceiro auto de infração.

Passo, então, ao exame da decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário litigioso no segundo auto de infração.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º ^[1], e 173 ^[2] do Código Tributário Nacional recepcionado pela atual Carta Política com o *status* de lei complementar.

Na situação fática que se apresenta, importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributos sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, afasto o artigo 150, § 4º, para considerar pertinente ao caso concreto a regra geral disciplinada no artigo 173.

Por conseguinte, é de cinco anos o prazo concedido à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário, esse prazo é contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”³ e o primeiro desafio que se apresenta é identificar o *dies a quo* do prazo previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, creio relevante lembrar que o ônus financeiro decorrente da estrutura administrativa do estado é suportado pela sociedade. Esse ônus é diretamente proporcional ao tamanho e inversamente proporcional à eficiência da estrutura administrativa. Consequentemente, não é razoável exigir determinada ação de qualquer órgão do estado senão direcionada para a consecução do interesse coletivo.

Fiz essa digressão porque não considero dever da autoridade administrativa, para prevenir a decadência e sob pena de responsabilidade funcional, promover o lançamento dos créditos de todos os tributos suspensos em face da outorga de benefícios fiscais, inclusive incentivos à exportação, na tese mais favorável ao fisco, com guarda do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do ano imediatamente subsequente àquele da ocorrência do fato gerador de cada tributo.

¹ CTN, artigo 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 [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

² CTN, artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

³ CTN, artigo 173, inciso I



Proceder dessa forma causa desperdício dos já insuficientes recursos públicos para movimentar a máquina da Fazenda Nacional e lançar tributos que somente serão exigidos se infrações às normas tributárias forem praticadas no futuro.

Não é essa a interpretação que faço do inciso I do artigo 173 do CTN.

Como a eficiência da administração pública é um dos princípios enumerados no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal⁴ e o enunciado da norma jurídica pospõe o *dies a quo* para a aferição do prazo nele previsto para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”⁵, considero razoável entender que a Fazenda Nacional deve otimizar o uso de sua máquina de fiscalização direcionando-a para a auditoria de procedimentos em contribuintes com indícios de infrações à legislação tributária.

Logo, como o inadimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial não pode ser anunciado senão depois de esgotado o prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício⁶, o primeiro dia do exercício seguinte à validade do ato concessório do *drawback* é o *dies a quo*⁷ para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do CTN.

Reputo de somenos importância para a aferição da decadência a data de emissão do relatório de comprovação do *drawback*, porquanto a fiscalização aduaneira deve atuar apoiada no ato concessório do regime e nas operações de comércio exterior a ele vinculadas.

Por outro lado, nada obstante a estranha emissão do segundo relatório de comprovação do regime aduaneiro especial, com veementes mudanças capazes de retirar a sustentação fática do primeiro auto de infração quando faltavam apenas vinte dias para o escoamento do quinquênio decadencial, esse fato pode até ensejar a cobrança da responsabilidade civil e penal de pessoas que derem azo a tamanho disparate, mas a tardia emissão do segundo relatório de comprovação do *drawback* não tem força para deslocar o *dies a quo* do prazo decadencial.

⁴ Constituição Federal, artigo 37 [redação dada pela EC 19, de 1998]: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

⁵ CTN, artigo 173, inciso I.

⁶ Prazo de validade do ato concessório: 1993.

⁷ *Dies a quo* para contar o prazo decadencial: 1º de janeiro de 1994.

Com essas considerações, acolho a tese de decadência do direito de a Fazenda Nacional promover o segundo lançamento dos créditos tributários no dia 21 de maio de 2001, vício transmitido para o terceiro auto de infração.


Tarasio Campelo Borges //