



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

Processo nº : 10314.002879/97-12
Recurso nº : 131.282
Acórdão nº : 302-37.892
Sessão de : 23 de agosto de 2006
Recorrente : LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK-
SUSPENSÃO
DECADÊNCIA.**

O termo inicial para contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao do recebimento do Relatório de Comprovação de Drawback, emitido pela SECEX e encaminhado à SRF.

COMPETÊNCIA. Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo à exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência.

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. No regime de Drawback-Suspensão, é pressuposto essencial que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC. Os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, pagos após a data do vencimento, estão sujeitos à incidência de juros de mora, calculados segundo a legislação pertinente, seja qual for o motivo determinante da falta.

MULTA DE OFÍCIO – Cabível sua exigência, por expressa previsão legal.

REJEITADA A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO PARA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.


RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência argüida pela recorrente e no mérito, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Emilia

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

Formalizado em: 20 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Ausente o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa

RELATÓRIO

O LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO recorre ao Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP.

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO.

Pela objetividade e completeza na descrição dos fatos ocorridos, adoto e transcrevo o relato de fls. 516/517, parte integrante da decisão *a quo*:

“Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado (fls. 1 a 37) para exigência de recolhimento de tributos suspensos, acrescidos de juros moratórios, bem como das multas para o Imposto de Importação (art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea c da Lei 5.172/66) e para o Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 80, inciso II da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo Dec. 34/66, art. 2º, e art. 45 da Lei 9430/96 c/c art. 106, inciso II, alínea c da Lei 5.172/66), tudo em função de perda do incentivo de Drawback, modalidade suspensão, obtido através dos Atos Concessórios 18-93/0498-4, 18-93/0428-3, 18-95/0402-5, 18-94/0300-0, 18-95/0404-1, 18-93/0026-1 e 18-93/0894-7.

A interessada, com base nesses Atos Concessórios, promoveu, através das Declarações de Importação listadas nas fls. 2 a 3, a importação de bens destinados à utilização na fabricação de produtos para exportação, tendo sido emitidos os Relatórios de Comprovação de Drawback números 18-93/894-7, 18-95/1001-7, 18-95/651-6, 18-96/1120-2, 2000-98/001163-0, 18-95/969-8 e 18-95/0227-8, respectivamente em 10/09/96, 21/07/95, 24/05/95, 04/11/96, 03/08/98, 14/07/95 e 23/02/95.

A fiscalização da IRF/SP entendeu (fls. 33 a 37) que não deveria considerar as exportações realizadas pela empresa em epígrafe por não estarem vinculadas aos supracitados Atos Concessórios, uma vez que foi adotado o código “80.000” nestas exportações, código este que se refere a exportações comuns, sem vinculação a qualquer Ato Concessório, o que contraria o disposto no art. 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Dec. 91.030/85. Além disso, em diversos casos, houve exportações com divergência de quantidade de mercadorias, aditivos emitidos fora do prazo regular, um registro de exportação vencido, registros de exportação divergentes dos constantes no Relatório de Comprovação, um

Silva

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

registro de exportação não efetivado ou não pertencente ao exportador, um código NBM constante no registro de exportação divergente daquele no Ato Concessório, além de um DARF de recolhimento de IPI no valor de R\$ 2.326,24 não ter sido encontrado no sistema SINAL.

A empresa tomou ciência da autuação em 13/04/99 (fl. 1) e, inconformada com o procedimento fiscal adotado, interpôs a impugnação de fls. 410 a 416, onde alega, resumidamente, que:

- constata que já passaram mais de cinco anos entre o Auto de Infração e os fatos geradores, o que enseja a exclusão de tais créditos;

- não nega alguns equívocos no momento do preenchimento dos Registros de Exportação, mas não houve o condão de lesar os cofres públicos;

- todos os impostos relativos aos equívocos foram recolhidos e as incorreções constantes dos Atos Concessórios já foram retificadas, aguardando apenas o pronunciamento do órgão competente para proceder à regularização dos mesmos;

- os Registros de Exportação vencidos não foram utilizados e, em outros, consta a quantidade correta; e

- seja dado provimento à Impugnação.

DO JULGADO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 11 de agosto de 2004, os I. Membros da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, mantiveram a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração, proferindo o ACÓRDÃO DRJ/SPOII Nº 7.324 (fls. 514 a 521), sintetizado na seguinte ementa:

*“Assunto: Regimes Aduaneiros
Período de apuração: 24/03/1993 a 11/12/1995*

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO.

O inadimplemento do compromisso de exportação bem como o desrespeito ao prazo e às condições estabelecidos em Ato Concessório ensejam a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas e não utilizadas nas exportações dentro do prazo e condições do regime, além de multas e juros moratórios.

EMILIA

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

Assunto: Regimes Aduaneiros
Período de apuração: 24/03/1993 a 11/12/1995

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. INOCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA.

O termo inicial para contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do ano seguinte ao do recebimento do Relatório de Comprovação de Drawback, emitido pela SECEX e encaminhado à SRF.

Lançamento Procedente.”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Regularmente intimada do Acórdão prolatado, com ciência em 21/09/2004 (AR à fl. 522-v), a contribuinte, com guarda de prazo e por procuradores regularmente constituídos (Instrumento à fl. 563), interpôs o recurso de fls. 535 a 550, instruído com os documentos de fls. 551 a 580, expondo as seguintes razões de defesa, em síntese:

- A Recorrente é centenária *instituição de educação sem fins lucrativos* e, destarte, titulariza o direito à fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.
- Teve contra si lavrado Auto de Infração, pelo qual a fiscalização federal reclama o pagamento do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, em decorrência de suposta perda do direito ao gozo do sobredito incentivo.
- Inconformada, ofereceu a competente impugnação, refutando, ponto a ponto, as alegações fazendárias.
- Em preliminar, requereu a extinção do processo tendo em vista a ocorrência da decadência do direito de constituir o crédito tributário e, no mérito, em apertada síntese, alegou que: (a) por lapso, preencheu alguns registros de importação, exportação e relatórios de comprovação de forma equivocada, no entanto sem o intuito de lesar os cofres públicos; e (b) os impostos exigíveis em função dos equívocos supramencionados foram recolhidos e as incorreções constantes dos Atos Concessórios, devidamente retificadas.
- A decisão de primeira instância rejeitou a preliminar argüida e, no mérito, considerou que a Recorrente descumpriu com as condições previstas na legislação aduaneira. Na verdade, as fundamentações do julgado demonstram que os argumentos de defesa não foram considerados, limitando-se a peça a aludir, de forma genérica, à legislação. Também a conduta da Recorrente, nas operações de

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

importação e exportação que realizou sob o regime do drawback, foi analisada de forma totalmente inadequada. Assim, cabe à Interessada retomar o exame das razões já desenvolvidas neste processo, pois representam os fundamentos que levam à convicção de não estar ela obrigada a suportar a exigência fiscal.

- **Preliminarmente**, argúi, novamente, a decadência do direito à constituição do crédito tributário, em relação à maioria dos débitos objetos do Auto de Infração. (destaquei)
- A presente autuação teve como suporte operações ocorridas no período de 24/03/93 a 11/12/95. Impõe-se considerar, como termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial, a data da ocorrência dos fatos geradores resultantes das mesmas.
- Como tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o II e o IPI obedecem ao prazo quinquenal de decadência previsto no art. 150, § 4º, do CTN. (Transcreve doutrina de José Souto Maior Borges).
- Destarte, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 12/04/99, sendo a Recorrente notificada em 13/04/99, forçoso concluir que ocorreu a decadência em relação aos créditos tributários anteriores a 13/04/94.
- Outrossim, a homologação fiscal a cargo da Fazenda refere-se ao ato de lançamento e não necessariamente ao pagamento do tributo. Portanto, exaurido o prazo quinquenal para a homologação (expressa ou tácita), extingue-se o direito de que se cuida.
- Transcreve, para comprovar seu entendimento, destaques do Acórdão nº 301-30.341 (Recurso nº 124.376).
- Requer que a preliminar argüida seja acolhida, no sentido de afastar da exigência fiscal os créditos de operações ocorridas anteriormente a 13/04/94.
- No **Mérito**, primeiramente, aborda matéria referente ao “Erro Formal e à não Configuração do Fato Gerador do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados”, expondo o arrazoado a seguir sintetizado. (destaquei)
- Consta da decisão recorrida que a Interessada, por ter consignado em seus registros de exportação código identificador equivocado, teria desvinculado as operações correspondentes dos respectivos atos concessórios do regime de drawback.
- Com efeito, é de se aceitar que, em virtude de equívocos ocorridos no momento do preenchimento dos registros de exportação, a

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

recorrente realmente utilizou enquadramento equivocado. Todavia, tais lapsos, meramente formais, não causaram nenhum prejuízo ao Erário, eis que, em todos os casos, foi providenciada a regular retificação dos dados, sem embargo de os impostos haverem sido recolhidos.

- Como se vê, as operações realizadas sob o regime de drawback alvos da autuação fiscal, não perderam suas características, em decorrência dos equívocos cometidos pela Interessada. Não houve qualquer alteração no regime concedido que pudesse implicar a perda do benefício. Neste sentido, nada foi objetado por qualquer órgão da Secretaria do Comércio Exterior.
- Conclui-se que as exportações foram realizadas com o devido amparo na documentação exigida para tal fim (registros de importação e exportação), em consonância com os Atos Concessórios. Para fortalecer seu entendimento, transcreve excertos do Acórdão nº 302-34.378.
- Em assim sendo, na há como se sustentar a exigência tributária (tributos e penalidades), com base em erros de natureza formal. Quando muito, poder-se-ia cogitar de pagamento de eventual multa por descumprimento de uma obrigação acessória, caso houvesse, para tanto, previsão legal.
- Ainda em relação ao mérito, discorre sobre a concessão e fiscalização do regime de drawback, argumentando, em síntese, que o mesmo é concedido pelo DECEX (Portaria nº 11/2004), órgão responsável pelo controle das operações relativas ao comércio exterior. Acrescenta que ao DECEX compete, ainda, a formalização daquele regime, assim como seu acompanhamento e verificação do adimplemento do compromisso de exportar. Defende que a Receita Federal não tem a atribuição de interferir em questões relativas à operacionalização do comércio exterior e demais peculiaridades do regime de que se cuida, em especial porque a CACEX, como órgão responsável pelo recebimento da documentação pertinente à comprovação do benefício aduaneiro, admitiu como corretas as operações realizadas pela Recorrente, assim como as retificações por ela procedidas. (destaquei)
- A terceira razão de mérito tratada pela Recorrente, em sua defesa, refere-se às “Práticas Reiteradamente Observadas pelas Autoridades Administrativas: art. 100, III e seu § único.” Quanto a esta matéria, alega que a aceitação oficial das operações que realizou, pelo DECEX, caracteriza a situação prevista no art. 100, III, e seu § único, do CTN, caracterizando “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, sendo que este dispositivo serve,

emula

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

no plano das normas gerais em matéria tributária, ao princípio da segurança jurídica. Argumenta que as “práticas reiteradas” podem ser tidas como verdadeiros anteparos à pretensão que, muitas vezes, a Administração Tributária revela, de variar suas condutas interpretativas da legislação, ao sabor de suas crescentes necessidades arrecadatórias. Destaca que, em situações como a ora em julgamento, quando o contribuinte tem aceitos, pelo órgão competente, atos, providências ou medidas, que adota ou executa, capazes de interferir na caracterização ou no dimensionamento de suas obrigações tributárias, a convalidação de suas ações acaba por se converter em “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas” e, como tal, impeditiva da cobrança de multas e encargos a título de juros e correção. Defende que, caso fosse procedente a ação fiscal, o que não é, a Recorrente não poderia sujeitar-se ao pagamento dos encargos consignados no AI a título de juros de mora, multa e correção.

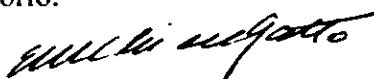
- Pugna, finalizando, pelo provimento de seu apelo recursal, para o fim de serem canceladas as exigências mantidas pela decisão recorrida. Protesta, também, pelo direito de sustentação oral por ocasião do julgamento.

DA GARANTIA RECURSAL.

À folha 582 consta a “Relação de Bens e Direitos para Arrolamento”, com a finalidade de garantir o seguimento do recurso.

Em seqüência, subiram os autos a esta Segunda Instância Administrativa, para julgamento (fl. 587), tendo sido distribuídos a esta Conselheira, por sorteio, em sessão realizada aos 24/01/06, numerados até a folha 588 (última).

É o relatório.



Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

VOTO

Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chierregatto, Relatora

O presente recurso apresenta os requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Importação, com os acréscimos legais pertinentes (juros de mora e multa de ofício – 75%), no montante de R\$ 545.993,73, sendo que os juros de mora foram calculados até 31/03/1999.

O crédito tributário foi constituído mediante Auto de Infração, decorrente de ação fiscal realizada no contribuinte LICEU DE ARTES E OFÍCIOS DE SÃO PAULO, ação esta abrigada pela programação do Serviço de Fiscalização Aduaneira da Inspeção da Receita Federal de São Paulo.

Faz parte integrante do Auto de Infração, o Relatório Fiscal de fls. 33 a 37.

Consoante o referido “Relatório”, em síntese, a ação fiscal abrangeu sete operações de drawback, modalidade suspensão, concedidas ao contribuinte acima citado.

A autuação, por sua vez, foi decorrente dos seguintes fatos: (a) em quatro dos Relatórios de Comprovação de Drawback, foram apresentadas diversas operações de exportação efetivadas após o vencimento original dos compromissos, que foram prorrogados pela SECEX depois de vencidos os prazos finais indicados (a destempo); (b) em todos os Registros de Exportação mencionados nos Relatórios de Comprovação dos compromissos assumidos, o contribuinte enquadrou as operações no código 80000, referente à exportação normal, não indicando também, o número dos Atos Concessórios aos quais elas estariam vinculadas, descumprindo, assim, o disposto no art. 325 do RA; (c) na apresentação de um dos Relatórios de Comprovação, parte dos Registros de Exportação foi apresentada com classificação tarifária diferente da constante no respectivo Ato Concessório.

No recurso interposto, como Preliminar, o Recorrente alega a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, uma vez que o período de apuração das supostas infrações seria de 24/03/93 a 11/12/95, o Auto de Infração foi lavrado em 12/04/99 e dele o Interessado teve ciência em 13/04/99 (fl. 01).

De plano, informo a meus I. Pares que, compulsando os autos, temos:

Emília

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

- Ato Concessório nº 18-93/0498-4 (fl. 189): (a) data de emissão: 20/07/93; (b) prazo de validade da exportação: 20/07/94; (c) Aditivo emitido em 04/08/94, alterando o prazo de validade para 20/12/94 (fl. 121).
- Ato Concessório nº 18-93/0428-3 (fl. 141): (a) data de emissão: 18/06/93; (b) prazo de validade da exportação: 18/06/94; (c) Aditivo emitido em 04/08/94, prorrogando o prazo de validade para 18/12/94 (fl. 142).
- Ato Concessório nº 18-95/0402-5 (fl. 281): (a) data de emissão: 18/08/95; (b) prazo de validade da exportação: 18/08/96; (c) Aditivo emitido em 16/09/96, prorrogando o prazo de validade para 14/02/97; (d) Aditivo emitido em 14/03/97, prorrogando o prazo de validade para 13/08/97.
- Ato Concessório nº 18-94/0300-0 (fl. 332): (a) data de emissão: 26/04/94; (b) prazo de validade da exportação: 26/04/95. Não houve Aditivo prorrogando o prazo de validade.
- Ato Concessório nº 18-95/0404-1 (fl. 254): (a) data de emissão: 18/08/95; (b) prazo de validade da exportação: 18/08/96. Não houve Aditivo prorrogando o prazo de validade.
- Ato Concessório nº 18-93/0026-1 (fl. 365): (a) data de emissão: 18/01/93; (b) prazo de validade da exportação: 18/01/94; (c) Aditivo emitido em 28/03/94, prorrogando o prazo de validade para 18/07/94 (fl. 368); (d) Aditivo emitido em 04/08/94, prorrogando o prazo de validade para 18/12/94 (fl. 369).
- Ato Concessório nº 18-93/0894-7 (fl. 42): (a) data de emissão: 23/12/93; (b) prazo de validade da exportação: 23/12/94. Não houve Aditivo prorrogando o prazo de validade.

Esta observação foi feita em função dos diferentes entendimentos sobre o termo de início da contagem do prazo decadencial, nas hipóteses de drawback.

Meu entendimento, contudo, já exposto em vários julgados, é de que, para o drawback, não há que se falar em decadência, mas sim em prescrição.

Embora esta posição seja isolada, neste Colegiado, que entende que se trata, na hipótese, efetivamente, do instituto da decadência (destaquei), peço vênua para transcrever meu posicionamento, conforme voto proferido com referência ao recurso nº 128.794, no qual faço as adequações necessárias (sublinhadas):

EMCA

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

“ A questão da decadência e da prescrição, no regime do drawback-suspensão, sempre foi problemática, não apresentando um entendimento uniforme com referência ao correto prazo para início de sua contagem, no decorrer dos anos.

Esta Relatora já fez parte da corrente jurisprudencial deste Conselho de Contribuintes que defendia a opinião de que o drawback-suspensão, por se tratar de regime aduaneiro especial de importação, era tributo sujeito ao lançamento por homologação, abrigado, assim, pelas disposições contidas no art. 150 do CTN, ocorrendo a decadência conforme estabelecido pelo § 4º do mesmo artigo. (G.N.)

Contudo, aprofundando-me no estudo do citado regime aduaneiro, mudei este entendimento, a partir da natureza da constituição do crédito tributário pertinente, até as conseqüências a ela inerentes.

Já dizia Sebastião de Oliveira Lima que, a partir do DL nº 37/1966, existem duas espécies de despachos alfandegários, sendo a primeira representada pelo despacho para consumo interno enquanto que a segunda é o despacho para regimes aduaneiros especiais. (Lima, Sebastião de Oliveira, *in* “ O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira”, Edit. Resenha Tributária, São Paulo, 1981)

Em relação à primeira, no entendimento do autor, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo no momento do registro da respectiva declaração de importação; no que tange à segunda (despacho de bens para regimes aduaneiros especiais), considera-se ocorrido o fato gerador no momento da assinatura do correspondente termo de responsabilidade, pelo beneficiário do regime, em concordância com o disposto no art. 72 do DL 37/66, segundo o qual “as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade”.

Neste diapasão, se “as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade”, não há como afastar que é o crédito tributário que está sendo constituído por aquele documento, ou seja, que ali está sendo concretizado o lançamento.

Em outras palavras, o Termo de Responsabilidade representa a “declaração” do contribuinte apresentada na repartição aduaneira e que tem por objeto o pagamento do tributo.

Em assim sendo, caracteriza-se o drawback-suspensão como tributo sujeito ao lançamento por declaração, sujeitando-se as regras do art. 173 do CTN.

EMCA

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

O regime aduaneiro especial de drawback, previsto no art. 78 do DL 37/66 e restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402/1992 foi, inicialmente, regulamentado pelo Decreto nº 68.904, de 12/07/1971, sendo que, atualmente, sua regulamentação consta dos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro. É um estímulo à exportação e consiste na suspensão, isenção ou restituição de tributo incidente no ingresso da mercadoria (matéria-prima ou produtos intermediários) utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto destinado à exportação.

Na modalidade drawback-suspensão, o importador se compromete a proceder a exportação dentro do prazo que lhe é concedido pelo Ato Concessório (condição resolutória futura). Se ao final deste prazo, a condição é satisfeita a contento, a suspensão da exigência do crédito tributário se transforma em isenção. Contudo, decorrido esse prazo sem que a referida exportação se efetive, o contribuinte deverá liquidar o débito em trinta dias, sendo que este débito corresponde à obrigação tributária nascida por ocasião do fato gerador e constituída através do termo de responsabilidade.

Assim, quanto ao citado regime, em que momento se inicia a contagem do prazo de decadência e em que momento tem início a contagem do prazo de prescrição?

O que representaria, efetivamente, o regime aduaneiro especial de drawback-suspensão?

Em síntese, a decadência se traduz na perda de um direito, enquanto que a prescrição, na perda da ação que faria prevalecer um direito.

Mais especificamente, a decadência, considerando-se o sujeito ativo da obrigação tributária, seria a perda do direito do Fisco efetuar o ato administrativo do lançamento tributário (art. 142, CTN). Ela extingue o direito. A prescrição, por sua vez, extingue a ação, retira do direito a sua defesa, deixando-o inerte.

Assim, quanto a seu termo inicial, na decadência o prazo começa a correr desde o momento em que o direito nasce, enquanto que na prescrição o prazo começa a correr desde o momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, uma vez que é nesse instante que nasce a ação, contra a qual se opõe o instituto.

Em Direito Tributário, o objeto da decadência é representado pela obrigação tributária e não pelo crédito tributário, quando se trata do sujeito ativo. Esta obrigação tributária decorre de lei e está expressa pela ocorrência do fato gerador, se afirmando através do lançamento. Realizado este, materializa-se o crédito tributário e, a

gmlh

partir deste momento, não há mais que se falar em decadência do direito, mas, sim, em prescrição do direito de agir.

O CTN define o fato gerador dos tributos e indica as regras que lhe são inerentes.

Neste diapasão, dispõem seus arts. 114, 116 e 177, *verbis*:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.”

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.” (G.N.)

Ocorre que, na hipótese dos autos, que trata do drawback-suspensão, importante é definir a natureza da constituição do crédito tributário.

O Interessado, em sua defesa recursal, reconhece claramente que o drawback-suspensão apenas suspende a **exigibilidade do crédito tributário**, reconhecida a ocorrência do fato gerador quando da entrada da mercadoria importada no território nacional, sendo que o citado regime não acarreta o deslocamento da ocorrência do fato gerador para data posterior àquele registro. (G.N.)

Ora, ao se falar em crédito tributário, não há como afastar a atividade de lançamento, pois é esta que o constitui.

Portanto, mesmo nos casos de drawback-suspensão, o lançamento já ocorreu, nos exatos termos do art. 72 do Decreto-lei nº 37/66, segundo o qual o fato gerador do tributo ocorre quando da assinatura do termo de responsabilidade (“as obrigações fiscais relativas a

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

mercadorias sujeitas a regime aduaneiro especial serão constituídas em Termo de Responsabilidade”).

Repiso que, em Direito Tributário, a decadência atinge a obrigação tributária antes que ela se constitua em crédito tributário declarado existente e tem seu termo inicial marcado pela ocorrência material do fato gerador. A prescrição, por outro lado, atinge o próprio crédito tributário já constituído pelo lançamento e tem seu termo inicial marcado pela data do mesmo lançamento válido.

No regime aduaneiro especial de drawback, quando ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de condição resolutive futura (adimplemento do compromisso de exportar), está o crédito tributário apurado e lançado por meio do Termo de Responsabilidade e suspensa sua exigibilidade, a qual só volta a existir após o prazo de concessão daquele regime.

Assim, não mais há que se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento (uma vez que este já ocorreu) e, sim, em prescrição da ação para se cobrar o direito, cujo prazo começa a correr a partir do momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, uma vez que é nesse instante que nasce a ação, contra a qual se opõe o instituto, como já salientado. E este momento, por sua vez, materializa-se quando do vencimento do prazo para a exportação das mercadorias.

Na hipótese vertente, o Auto de Infração foi lavrado em 12/04/99, a ciência do Contribuinte se deu em 13/04/99 e o período de apuração abrangido foi de 24/03/93 a 11/12/95.

Os Atos Concessórios, por sua vez, assim se apresentaram:

ATO CONCESSÓRIO (Nº)	DATA DE EMISSÃO	PRAZO P/EXPORTAÇÃO	PRAZO PRORROGADO
18-93/0498-4	20/07/93	20/07/94	20/12/94
18-93/0428-3	18/06/93	18/06/94	18/12/94
18-95/0402-5	18/08/95	18/08/96	13/08/97
18-94/0300-0	26/04/94	26/04/95	xxxxxxx
18-95/0404-1	18/08/95	18/08/96	xxxxxxx
18-93/0026-1	18/01/93	18/01/94	18/12/94
18-93/0894-7	23/12/93	23/12/94	xxxxxxx

EMVA

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

O contribuinte foi cientificado da exigência tributária consubstanciada no Auto de Infração em 13/04/99 (...)."

Na hipótese de que se trata, desconsiderarei os Aditivos emitidos a vários dos Atos Concessórios, prorrogando os prazos de validade das exportações respectivas, uma vez que, à época dos fatos, o contribuinte sujeitava-se aos prazos e condições previstos no art. 78 do DL 37/66, Decreto nº 91.030/85 e Portaria SECEX nº 24/92.

Por oportuno, esclareço que o entendimento acima exposto, sobre a matéria prescrição x decadência, nos casos do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, foi desenvolvido com grande pertinência, objetividade e completude, no brilhante voto proferido pela D. Conselheira Anelise Daudt Prieto, com referência ao Recurso nº 124.267.

Destaco, contudo, novamente, que a posição acima descrita representa, apenas, o entendimento desta Conselheira-Relatora, no âmbito desta Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a qual entende, majoritariamente, tratar-se, efetivamente, na hipótese, do instituto de decadência, sendo que o termo inicial para contagem do prazo da mesma é o primeiro dia do exercício seguinte ao do recebimento do Relatório de Comprovação de Drawback, emitido pela SECEX e encaminhado à SRF. (grifei)

Destarte, quanto à preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário (no caso, prescrição da ação para se cobrar o direito, como entende esta Relatora), eu a rejeito.

Quanto ao Mérito do litígio, a Interessada argumenta, em síntese, que:

- 1) A consignação nos Registros de Exportação de código identificador equivocado, bem como a não vinculação das exportações aos Atos Concessórios, não descaracteriza o cumprimento do compromisso assumido, representando apenas equívocos ocorridos, meros lapsos formais, que não causaram nenhum prejuízo ao Fisco, não tendo o condão de descaracterizar o cumprimento do Ato Concessório e conseqüente vedação ao gozo do drawback, nem tampouco o poder de desvincular um Registro de Exportação do Ato Concessório correspondente;
- 2) a SECEX é o órgão competente para atestar ou não o cumprimento, pelo beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão, das obrigações assumidas nos Atos Concessórios, não cabendo à Receita Federal alegar o inadimplemento do compromisso de exportação;

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

3) as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” representam normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, servindo ao princípio da segurança jurídica e impedindo a cobrança de multas e encargos a título de juros e correção, além de inibir a lavratura de autos de infração.

In casu, é fundamental que nos detenhamos na análise do objetivo primordial da instituição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando-o dos encargos financeiros que caracterizam as importações comuns, sob a condição de que os produtos importados sejam empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados. É neste aspecto que o princípio da vinculação física entre produtos importados e produtos a serem exportados reveste-se de fundamental relevância.

No caso do Drawback- modalidade Suspensão, os tributos que incidiriam na importação ficam com sua exigibilidade suspensa, sob condição resolutiva do regime, que é a exportação do produto final. Com o adimplemento desta, a suspensão dos tributos se transforma em isenção concreta. Ou seja, na modalidade Suspensão, o benefício é concedido anteriormente à ocorrência de um evento futuro, no caso, a futura exportação, estando intimamente ligado aos compromissos assumidos pela empresa, em conformidade com o projeto elaborado pelo próprio interessado e nos termos do Ato Concessório emitido pela SECEX.

A sistemática do Drawback-Suspensão é bem diferente daquela que ocorre na modalidade Isenção, em relação à qual o importador utilizou produtos de importação comum, com o pagamento dos tributos devidos, na fabricação de produtos já exportados. Nesta hipótese, o benefício fiscal visa “compensar” os encargos financeiros anteriormente despendidos, possibilitando ao interessado importar com isenção de tributos a mesma mercadoria (qualidade, quantidade, etc.) para repor seus estoques.

O Drawback, em síntese, é um incentivo à exportação.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos no procedimento “importação x exportação” deve ser mais cuidadoso e abrangente, sem, contudo, tornar impraticável ou impossibilitar o alcance do objetivo maior pretendido.

Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime Drawback, fossem “desviados” para o mercado interno.

gullh

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

Este controle, evidentemente, é feito principalmente pela SECEX, do Ministério da Indústria e Comércio, mediante os Relatórios de Comprovação de Drawback, apresentados pela beneficiária do regime.

Este fato, contudo, não afasta a competência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar o adequado cumprimento das obrigações assumidas pela empresa.

Ademais, não existe total identidade entre regime aduaneiro e regime econômico. Os mesmos não se confundem. Enquanto a CACEX e a SECEX são competentes no que tange ao regime econômico, é a Secretaria da Receita Federal que detém a competência relativa ao regime aduaneiro.

Destarte, pode a empresa ter cumprido o regime econômico referente ao drawback, mas não resta dúvida de que não cumpriu o regime aduaneiro.

No processo de que se trata, as infrações apontadas pelo Fisco não podem, de maneira alguma, ser consideradas insignificantes.

É evidente que a Vinculação Física entre produtos importados e produtos exportados precisa estar clara e transparente, e isto só pode ocorrer se os documentos de exportação estiverem vinculados aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX.

Ademais, também é indiscutível que exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devam estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE nº 02/92.

No caso vertente, a empresa utilizou o código 80000, ao invés de utilizar o código 81101, que se refere ao Drawback- Suspensão comum.

Este "simples erro de preenchimento" do Relatório de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a, mesmo que este não seja o objetivo do contribuinte.

Não resta dúvida de que o art. 325 do RA é claro ao estabelecer que "a utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação" (no caso, do próprio Drawback). Não importa como é denominado este documento de exportação, se "Guia", "Declaração" ou "Relatório". A utilização do benefício nele deve estar anotada.

Paralelamente, cabe salientar que qualquer aditivo emitido a Ato Concessório, visando a alteração do prazo pactuado, leva à exigência de que também sejam aditados e prorrogados o Termo de Responsabilidade firmado pelo beneficiário do regime de drawback e, ainda, a garantia por ele oferecida.

ENLCA

Processo nº : 10314.002879/97-12
Acórdão nº : 302-37.892

Também não se pode olvidar que, na seara do interesse público, a arrecadação é um bem indisponível e a Administração Tributária está sujeita ao princípio da estrita legalidade.

No que se refere às infrações que ocasionaram a lavratura do Auto de infração, nenhuma das condições citadas, necessárias e essenciais à fruição do incentivo de drawback, foi atendida pela ora Recorrente.

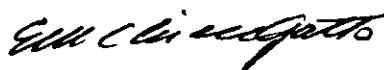
Quanto ao argumento de que o contribuinte teve aceitos, pelo órgão competente, atos, providências ou medidas, que adota e executa, e que este fato representaria “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas” e, como tal, impeditiva da cobrança de multas e encargos a título de juros e correção, o mesmo também não deve ser aceito, a um, porque compete à Secretaria da Receita Federal, efetivamente, a aplicação do regime do drawback e a fiscalização dos tributos, nos exatos termos do art. 3º, da Portaria MEFP nº 594/92 e, a dois, porque tanto a exigência da penalidade quanto a aplicação dos juros moratórios estão previstas em lei (Multa do II: art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 c/c at. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172/66; Multa do IPI: art. 80, II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo DL 34/66, art. 2º, e art. 45, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172/66). Quanto aos juros, seu enquadramento legal consta do Auto de Infração, fl. 23.

Não se pode olvidar, finalmente, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional e que a Administração Tributária está sujeita ao princípio da estrita legalidade.

Em assim sendo, as normas complementares às quais se refere o art. 100 e seu parágrafo único do CTN não podem e não devem se sobrepor às próprias leis, tratados e convenções internacionais, e decretos.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, rejeitada a preliminar de decadência, conforme entendimento majoritário deste Colegiado, voto em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, ratificando aos fundamentos que nortearam o Acórdão recorrido, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora