MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10480.009167/00-90
SESSÃO DE	:	25 de fevereiro de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.406
RECURSO Nº	:	124.280
RECORRENTE	:	USINA IPOJUCA S.A.
RECORRIDA	:	DRJ/RECIFE/PE

IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO – AÇÚCAR.
Não configurada a concomitância jurisdicional (Administrativa e Judiciária), na matéria objeto do processo;
Não ocorrida infringência ao disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, na lavratura do Auto de Infração, que o inquine de nulidade;
Não caracterizada a DECADÊNCIA do crédito tributário lançado.
Inadmissível a retroatividade da Medida Provisória (MP) nº 1.064/95, art. 8º, inciso I, para estender a isenção tributária estabelecida, sobre as exportações realizadas anteriormente à edição e vigência dessa norma, ou seja, fatos geradores pretéritos, completos.
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e de decadência, argüidas pela recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 25 de fevereiro de 2003

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Relator

06 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, ADOLFO MONTELO (Suplente) e SIMONE CRISTINA BISSOTO. Ausente o Conselheiro LUIS ANTONIO FLORA.

tmc

RECURSO Nº	:	124.280
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.406
RECORRENTE	:	USINA IPOJUCA S.A.
RECORRIDA	:	DRJ/RECIFE/PE
RELATOR(A)	:	PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

A Recorrente acima identificada foi autuada pela Alfândega do Porto do Recife – PE, tendo sido intimada a recolher ou impugnar o crédito tributário lançado, no total de R$ 250.423,72, constituído por parcelas de Imposto de Exportação; Multa prevista no art. 44, Inciso I, da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, pelos fatos assim descritos às fls. 02 deste processo (folha de continuação ao Auto de Infração) :

> "001 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO.
>
> O contribuinte deixou de recolher o imposto de exportação incidente sobre as operações de exportação de açúcar (NBM/SH 1701.11) efetivadas através das Declarações de Despacho de Exportação (DDEs) nº 1950238904-2, 950106303-8, 1950264382-8, 1950281362-6 e 1950360203-3. O referido imposto é devido, nessas operações de exportação, em razão do disposto na Resolução do Banco Central do Brasil (BACEN) Nº 2.136, de 28 de Dezembro de 1994, publicada em 29/12/94, com fulcro no § 1º, do art. 224, do Decreto 91.030, de 05 de Março de 1985 (Regulamento Aduaneiro – RA) e art. 3º do Decreto-lei 1.578, de 11 de Outubro de 1977.
>
> A alíquota do IE é de 2% (dois por cento), de acordo com o art. 1º, e anexo, da Resolução BACEN nº 2.136/94.
>
> A base de cálculo do IE utilizada foi o preço total no local de embarque, constante dos registros de exportação associados às mesmas, de acordo com o disposto no art. 2º da Resolução BACEN nº 2.136/94.
>
> A base de cálculo foi convertida para o real utilizando-se a taxa de câmbio disponível no Sistema de Informações Banco Central (SISBACEN), transação PTAX800, opção 5, relativa ao dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência do fato gerador do imposto (data da efetivação do registro de exportação, conforme parágrafo único, do art. 222, do RA, combinado com o § 1º, do art. 2º da Resolução BACEN nº 2.136/94).

A data do vencimento do imposto de exportação foi considerada como sendo quinze dias da data de registro das declarações de despacho aduaneiro, conforme o art. 1º, "caput", da Portaria MF nº 674/94.

Em relatório anexo, esclarecem os autuantes que detalharam todas as circunstâncias de fato e de direito que contribuíram para a lavratura do Auto em epígrafe, bem como que indicaram todos os documentos acostados ao processo em seu apoio.

O Relatório mencionado, bastante extenso, encontra-se acostado às fls. 09 até 25 dos autos.

Para melhor esclarecimento de meus I. Pares, deixo aqui consignados, em resumo, as principais informações trazidas em seus tópicos, a saber:

Como visto, o período de apuração refere-se a fatos geradores ocorridos entre 10/02/95 a 17/05/95, para os quais não foi encontrado nenhum registro de pagamento relacionado ao Imposto de Exportação dessas operações.

2 - REGIME JURÍDICO ADMINISTRATIVO/TRIBUTÁRIO DAS EXPORTAÇÕES DE AÇÚCAR DA SAFRA 94/95

- O objeto deste auto é o I.E. associado às exportações de açúcar da safra 1994/1995, realizadas a partir de 17 de janeiro de 1995.

- No período apurado (10/02/95 a 17/05/95), estava em vigor a Resolução BACEN nº 2.163/95, que estabeleceu alíquota de 2% (dois por cento), para o I. Exportação, com fulcro no art. 3º do Decreto-lei nº 1.578/77 e art. 26 do CTN, abrangendo o período de 29/12/94 a 31/05/95;

- Em 28/05/95 entra em vigor a Medida Provisória (MP) nº 1.064/95, que estabeleceu regras administrativas e tributárias para as safras seguintes, mas também regras de transição para a safra 94/95;

- A referida MP 1.064/95 estabeleceu, em seu art. 8º, disposições transitórias, de caráter tributário, que atingiram as exportações de açúcar, com fatos geradores posteriores a 28/07/95, mas que se referiam à safra 94/95, cujo plano de safra havia sido estabelecido pelo extinto Ministério da Integração Regional, em sua Portaria nº 412/94;

- Portanto, ficaram isentas do I.E. as operações de exportação de açúcar cujos fatos geradores (efetivação do registro de exportação) ocorressem na vigência da MP 1.064/95, ou seja, a partir de 28/07/95 e, obedecidas às demais condicionantes alinhadas (itens I, II, III, fls. 12);

- Obviamente que a isenção prevista no art. 8°, da MP 1.064/95, não atingiu as operações de exportação cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à vigência daquela MP.

- Junte-se aos argumentos anteriores o fato de que o art. 11, inciso II, do CTN estabelecer que os dispositivos da legislação tributária que disponham sobre a outorga de isenção devam ser interpretados literalmente.

- Admitir a eficácia retroativa à isenção prevista no art. 8° da MP 1.064/95 seria transmudar radicalmente a natureza jurídica isencional daquele dispositivo, transformando-o em remissão.

- De fato, a isenção prevista na referida MP limitou-se às operações amparadas em autorização de produção de açúcar para o mercado externo, concedidas a empresas localizadas na região Norte/Nordeste, não como deferência especial às condições peculiares dessa região, como a princípio poderia concluir numa análise superficial, e sim porque não poderia abranger as operações de exportação de açúcar das empresas localizadas na região Centro/Sul, haja vista tais exportações, para a safra 94/95, estarem autorizadas para embarque até 30/04/95 (art. 17 da portaria MIR 412/94), logo nenhuma exportação dessa região poderia ser realizada durante a vigência da MP em comento, a qual se deu a partir de 28/06/95.

- Estender a isenção às exportações de açúcar da safra 94/95 das empresas da região Centro/Sul seria dar caráter retroativo às disposições do art. 8° da MP 1.064/95, caráter este que o mesmo não possui, como demonstrado à saciedade. O legislador limitou a possibilidade de isenção apenas às empresas da região Norte/Nordeste, estas sim com embarques autorizados até 31/08/95 (art. 17 da Portaria MIR 412/94), podendo, dessa forma, existir exportações referentes à safra 94/95 no período de 28/06/95 a 31/08/95, as quais estariam beneficiadas pela isenção, pois efetivadas posteriormente à vigência da MP 1.064/95.

- Conclui-se que permanecem íntegras as obrigações tributárias surgidas na vigência da Resolução BACEN nº 2.136/94, objeto deste auto.

3 - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO.

- Para efeito de cálculo do I. Exportação, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, de conformidade com o art. 222, do Regulamento Aduaneiro, com a nova redação dada pelo Decreto 661/91, com fulcro no § 1º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.578/77. Esclarecimentos sobre o tema são encontrados no Parecer Normativo CST nº 28/81. A decisão nº 30/95, da Divisão de Tributação da SRRF – 4ª Região Fiscal, em resposta à consulta que lhe foi feita sobre o assunto, também se pronunciou a respeito, no mesmo sentido.

- Por fim, o Parecer MF/SRF/COSIT/DICEX nº 1.557, de 07/11/95, solucionou definitivamente a Consulta acima citada.

4 - DA LEGITIMIDADE DA RESOLUÇÃO BACEN Nº 2.136/94

- Quanto à legitimidade da Resolução BACEN nº 2.136/94, todos os atos normativos possuem o atributo da presunção de legitimidade, o qual autoriza a imediata execução ou operatividade de tais atos, mesmo que argüidos de vícios ou defeitos que os possam levar à invalidade.

- Os agentes do fisco não possuem competência para, administrativamente, invalidar atos administrativos normativos, na espécie, Resoluções emanadas do Banco Central do Brasil e, enquanto as mesmas não forem, eventualmente, declaradas inválidas pelo Poder Judiciário, ou pelo próprio Banco Central do Brasil ou autoridade administrativa que lhe seja hierarquicamente superior, tais Resoluções, pelo atributo da presunção de legitimidade ínsita a todo ato administrativo, permanecem operando seus efeitos relativamente a condutas por elas tipificadas e realizadas no período de suas vigências.

5 - DO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO PELA AUTUADA.

- O contribuinte autuado ajuizou, perante a Seção Judiciária de Pernambuco da Justiça Federal, Mandado de Segurança com pedido de liminar, onde requer o direito de exportar açúcar sem exigência do imposto de exportação consubstanciado pelas Resoluções BACEN 2.112/94 e 2.136/94.

- O TRF da 5ª Região, ao apreciar, em 25/04/96, a apelação da Fazenda Nacional relativa à segurança concedida pelo juiz monocrático (MAS nº 50560-PE), negou provimento à apelação e à remessa oficial;

- Interposto Recurso Extraordinário pela Fazenda Nacional (RE nº 231383), o processo aguarda julgamento no egrégio Supremo Tribunal Federal.

- O presente Auto de Infração, no entanto, refere-se a fatos geradores ocorridos no período de 10 de fevereiro de 1995 até 17 de maio de 1995, e todas as operações apresentam RVs registrados no SISCOMEX já em 1995. Ou seja, as operações constantes da petição inicial do mandado de segurança, mencionadas no voto do relator, são distintas das operações objeto deste Auto de Infração.

6 – CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA DECADÊNCIA.

- Existem dissensões doutrinárias a respeito da classificação do imposto de exportação quanto ao tipo de lançamento, se por declaração ou por homologação.

- A despeito disso, quer se considere um ou outro tipo de lançamento, o prazo decadencial, na espécie, será aquele do art. 173, inciso I do CTN, qual seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- De fato, seja considerado tributo com lançamento por declaração ou misto, não há porque se cogitar da regra estatuída no art. 150, § 4º, do CTN, devendo utilizar-se a regra geral do prazo decadencial, contida no art. 173, inciso I do mesmo CTN.

- Em se considerando o imposto de exportação tributo sujeito a lançamento por homologação, há que se analisar, no caso concreto, se houve ou não antecipação de pagamento. Caso esta não tenha havido, conforme ocorre, *in casu*, não há possibilidade

de se seguir a regra estatuída no art. 150, § 4º, do CTN, devendo ser considerada a regra geral do prazo decadencial emanada no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

- Em defesa de sua tese militam a doutrina e a jurisprudência, pelas citações aduzidas ao texto.

Em sua defesa, tempestiva, após discorrer sobre o prazo para a impugnação, a autuada tratou, em preliminar, de demonstrar a configuração da decadência do lançamento de que se trata, argüindo, em síntese, o seguinte:

3. PRELIMINARES:

3.1 – DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

- A segurança concedida às mercadorias constante do Mandado de Segurança (doc. 05), referem-se as mesmas constantes nos contratos lavrados no Auto.

- Em conformidade com o acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 5ª. Região, pode-se definir como data do fato gerador aplicável ao presente caso a seguinte:

Aplicando-se, então, o dispositivo, contido no art. 1, do Decreto nº 1.578 cumulado com o Art. 6 § 1., do Decreto n. 660/92, os quais determinam que o fato gerador do tributo é a expedição da guia pelo SISCOMEX, verifica-se que a expedição dos Registros de Venda ocorreram enquanto em vigor a Resolução nº 2.136/94, estando sujeito, em princípio, à alíquota de 2% (dois por cento).

Ocorre, todavia, que o contribuinte não deve suportar as conseqüências decorrentes da demora da Administração Pública, em fazer expedir os documentos necessários à caracterização do fato gerador.

Se as vendas foram realizadas e informadas antes que as Resoluções sob foco houvessem sido editadas, penso que a impetrante não deve arcar com os ônus da demora, já que as alterações das alíquotas violado o princípio da segurança jurídica, pela alteração das condições preestabelecidas pelo Governo Federal.

- Sendo o referido Acórdão proferido em relação aos contratos de compra e venda de mercadorias constantes no auto de Infração impugnado, temos como fato gerador dos mesmos as datas de: 16/05/94; 25/05/94 e 27/09/94.

- Com base nessas datas de fatos geradores, pode-se verificar o decurso do prazo decadencial para a constituição do suposto crédito tributário descrito no Auto de Infração, em conformidade com o disposto no Art. 173, inciso I, do CTN.

- Com efeito, pode ser verificado que o lançamento deveria ter sido efetuado até o último dia do ano de 1999, contudo, o termo inicial ocorreu no dia 01/01/95 e termo final em 31/12/99, sendo que o lançamento somente ocorreu (pela lavratura do Auto de Infração) no dia 04/09/00, quando já ultrapassado o prazo legal para o lançamento.

3.2 – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO

- O Auto de infração não atendeu aos requisitos legais, pois conforme determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dentre outras obrigações formais, o agente responsável pela expedição do Auto de Infração deve promover o dispositivo legal infringido.

- A flagrante nulidade do Auto reside na errônea disposição legal infringida, pois, conforme se observa na cópia do Auto, a disposição infringida foi a contida na Resolução 2.136/94 do BACEN, a qual previa a alíquota de 2% (dois por cento).

- Acontece que na época imputada como sendo a que se cometeu a infração tributária, a disposição legal a qual incidiria sobre aquele fato gerador previa alíquota de 0% (zero por cento) para as exportações.

- A nulidade do Auto deve ser decretada pelo fato de não existir violação a dispositivo legal tributário, pois de acordo com o já demonstrado, o dispositivo previsto no Auto é objeto de discussão judicial por via de Mandado de Segurança, onde se encontra suspensa a exigibilidade.

4 – DO DIREITO.

4.1 - DA APLICABILIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.064/95.

- A MP 1.064, de 27/07/95 previa a ISENÇÃO do imposto de exportação descrita em seu art. 8º, inciso I, nas seguintes situações:

Art 8. Ficam isentas do imposto sobre exportação as operações:

I – amparadas em autorizações de produção de açúcar para o mercado externo, concedidas a empresas localizadas na região Norte/Nordeste pelo extinto Ministério da Integração Regional, e com embarques já autorizados para até 31 de agosto de 1995.

- Posteriormente, o Ministro da Fazenda e o Ministro da Indústria, do Comércio e do Turismo, através de publicação de 03 de agosto de 1995, determinaram que:

I – Fica concedida isenção total do Imposto de Exportação em operações com açúcar, para as empresas identificadas no anexo à portaria nº 302, de 01 de agosto de 1995, do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, até os volumes indicados como destinados ao mercado externo, para cada uma delas.

II – Salvo decisão em contrário, conjunta destes dois Ministérios, a isenção ora concedida é válida para operações amparadas em registro de exportação, ou em documentos de efeito equivalente, válidos até as seguintes datas:

- 31 de agosto de 1995, inclusive para produtos e empresas localizadas na região nordeste.

- Da leitura cuidadosa do dispositivo legal acima reproduzido, tem-se estreme de dúvidas que o mesmo, notadamente em sua parte final, contempla situação jurídica de retroatividade, até porque, estipula como data-limite de embarque para as mercadorias ali disciplinadas, o dia 31/08/95, data esta, posterior a que efetivamente foi embarcada a mercadoria a respeito do que lavrado o Auto de Infração ora impugnando, data estas entre 02 de fevereiro de 1995 a 15 de maio de 1995.

- Aplica-se, ainda, o disposto no art. 106, do CTN, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – omissis

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

.....

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

- Este dispositivo dá força retrooperante à lei, pois se assemelha ao art. 2, parágrafo único, do Código Penal, onde a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticada ao ato punível. Aplica-se à matéria tributária a minoração de alíquotas e descaracterização de penalidade. Portanto, a interpretação deste dispositivo aplica-se à alínea "c" do artigo 106 do CTN.

- Cita, em reforço de sua tese, matéria doutrinária e jurisprudencial (Aliomar Baleeiro e Supremo Tribunal Federal).

- Sabendo-se que as mercadorias foram embarcadas entre as datas de 02/02/95 e 15/05/95, antes da data limite prevista na MP nº 1.064/95, conclui-se que a isenção nela tratada aplica-se ao presente caso, ocorrendo o disposto no art 106, inciso II, alínea c, do CTN, ou seja, aplicação retroativa benigna da lei tributária.

- Por oportuno, é necessário salientar que em momento algum a MP nº 1.064/95 deixa claro que o seu objeto esteja vinculado a uma safra específica, onde se conclui haja contemplado a época em que ocorreu o embarque das mercadorias tratadas no Auto.

- Invoca, ainda como jurisprudência, o Acórdão nº 202-11609, do E. Segundo Conselho de Contribuintes, que se refere à penalidade prevista no art. 3º, da MP nº 374/93, reeditada com o nº 391/94.

- Afirma, por fim, que está evidente a aplicabilidade do princípio da retroatividade benigna ao presente caso.

4.2 - INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO EM DECORRÊNCIA DE SER MATÉRIA QUESTIONADA NA VIA JUDICIAL.

- Como já demonstrado no decorrer desta Impugnação, a relação entre o objeto do Mandado de Segurança impetrado e o conteúdo do presente Auto de Infração, é de importante relevância.

- Cada DDE contida no Auto refere-se a um contrato de compra e todos estão com a segurança garantida pela via judicial através do *mandamus;*

- Os destinos das mercadorias previstos nos referidos contratos são os mesmos, ou seja, a mesma mercadoria prevista no Mandado de Segurança foi objeto do Auto de Infração;

- As Toneladas Métricas objeto da lavratura do Auto são idênticas às previstas, às quais foi concedida a segurança, sendo a exigibilidade referente a matéria contida no Auto suspensa por decisão;

- Com fulcro nesses fatos e ainda com base no art. 62, do Decreto nº 70.235/72, não poderia ter sido instaurado o procedimento fiscal em questão, que versa sobre matéria correspondente à ordem de suspensão;

- Assim, tendo em vista que o Auto de Infração tem como conteúdo matéria já tratada na via judicial, por meio de Mandado de Segurança, o referido processo administrativo não deverá ter prosseguimento, pois consoante o disposto no mesmo art. 62, do Decreto 70.235/72, não poderá ser instaurado procedimento fiscal contra sujeito passivo favorecido pela decisão.

- Observa-se, assim a completa nulidade do Auto de Infração de que se trata, devendo o mesmo ser cancelado

A Impugnante trouxe, como anexos, os documentos de fls. 80 até 214.

O julgador singular – Delegado de Julgamento da DRJ em Recife/PE, pela Decisão nº 2.042, de 13/11/2000, julgou o lançamento procedente, conforme Ementa assim transcrita:

"Ementa: **EXPORTAÇÃO DE AÇÚCAR DE CANA**

As exportações do produto, no período enfocado, sujeitam-se à alíquota do imposto de exportação de 2% (Resolução BACEN nº 2.136/94).

MULTA DE OFÍCIO. A falta de pagamento do imposto enseja a aplicação da multa prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, com a redução determinada pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Em seus argumentos o I. Julgador monocrático reafirma, inicialmente, o embasamento do Auto de Infração, contido no Relatório anexo ao Auto, acostado às fls. 09/25, já acima comentados.

Com relação à retroatividade da MP nº 1.064/95, conclui por afirmar que, ao contrário do que alegou a Impugnante, não se configurou, no presente caso, qualquer das hipóteses enumeradas no art. 106, do C.T.N.

No que diz respeito à argüição de Decadência, argumentou o julgador, em síntese, o seguinte:

- O fato gerador do imposto de exportação, nos termos do art. 222 e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 661/92, com fulcro no art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.578/77, é a **saída da mercadoria do território aduaneiro**, considerando-se ele ocorrido, para efeito do cálculo do tributo, **na data do registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX**, em consonância, ainda com o Parecer Normativo COSIT nº 28/81;

- De acordo com a legislação citada, o **Registro de Exportação (RE)** constitui, hoje, documento equivalente à Guia de Exportação (GI).

- O art. 440 do RA/85 (Seção II, Capítulo II, Título I, Livro IV, que trata do documento base do despacho de exportação) dispõe que o registro da exportação no SISCOMEX é requisito essencial para o despacho aduaneiro de exportação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas e de reexportação de mercadorias importadas a título não definitivo. À exceção dos procedimentos especiais,

elencados no art. 441 do RA/85, todo e qualquer despacho de exportação tem como documento base, essencial e indispensável, o Registro de Exportação (RE).

- O Registro de Venda (RV) é um documento informatizado restrito, basicamente, a informações de caráter comercial e é requerido apenas em algumas poucas situações especiais. Nunca poderá ser equiparado ao Registro de Exportação (RE), este sim, sempre presente em qualquer exportação e pleno de informações comerciais, fiscais, cambiais e financeiras, equivalendo, portanto, à antiga Guia de Exportação (GE). O Registro de Exportação (RE) marca a ocorrência do fato gerador do imposto de exportação.

- Esta é, também, a posição do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cristalizada em três Decisões cujas ementas transcreve.

- Quanto à modalidade do lançamento, em se considerando o imposto sujeito a lançamento por homologação, há que se analisar se houve ou não a antecipação de pagamento, porquanto somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento. Caso a antecipação não tenha ocorrido, como no caso sob julgamento, não há como seguir a regra estatuída no art. 150, § 4º, do CTN, simplesmente porque **não há o que homologar**. Deve ser considerada, então, a regra geral do prazo decadencial, emanada do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, qual seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- Sobre a legitimidade da Resolução BACEN nºs 2.136/94, assevera que os atos normativos possuem o atributo da presunção de legitimidade, que autoriza a sua imediata execução, ainda que argüidos de vícios ou defeitos que os tornem inválidos posteriormente.

- É competente para declarar a invalidade de um ato administrativo a própria Administração ou o Poder Judiciário. Os agentes do fisco não possuem competência para, administrativamente, invalidar atos administrativos normativos, como é o caso das Resoluções emanadas do Banco Central.

- Além do mais, como ficou demonstrado nesta Decisão, nas datas de ocorrência dos fatos geradores das exportações em questão, vigia a Resolução BACEN nº 2.136/94, e não a Medida Provisória nº 1.064/95, que acobertava, efetivamente, mercadorias com embarques autorizados até 31/08/95, mas com fatos geradores do imposto de exportação ocorridos a partir da data de sua publicação, ou seja, 28/07/95.

- Finalmente, no que toca a ação judicial impetrada pela Recorrente através do Mandado de Segurança nº 95.05.23322-1 (Apelação nº 50560-PE), contra a cobrança do imposto de exportação incidente sobre o açúcar exportado pela usina, com sentença assegurando a conclusão das operações de venda de açúcar para o exterior, dela constantes, temos a esclarecer o seguinte:

  - o pedido, constante do item 5.12 (fl. 199) da inicial anexada por cópia pela impugnante, às fls. 181 a 199, refere-se à concessão de liminar para determinar à coatora "*que se abstenha de cobrar o imposto de exportação com base nas alíquotas instituídas pela Resolução nº 2.112, de 13/10/94, posteriormente modificada pela de nº 2.136, de 28/12/94, ambas do CMN, **nas operações acima relacionadas (item 2.6, supra), realizadas pela Impetrante em datas anteriores a 13/10/94, ou, ainda, que não crie embaraços à liberação e embarque dos quantitativos de açúcar vendidos pela mesma Impetrante, objeto dos Registros de Venda (RV) acima aludidos.***"

  - o pedido, portanto, refere-se a operações relacionadas no item 2.6 aludido, às fls. 183 e 184, realizadas em datas anteriores a 13/10/94, ressaltando-se que os RV ali indicados foram todos registrados no ano de 1994.

  - o voto do Juiz Relator do TRF-5ª Região, na decisão que negou provimento à Apelação interposta pela Fazenda Nacional contra a Segurança concedida, cópia às fls. 56 a 58, relaciona as operações abrangidas pelo ato judicial, todas do ano de 1994, objeto de **registros no SISCOMEX** em **08.06.94** (Contrato nº 9341-P), **17/06/94** (Contrato nº 9457-P), **17/06/94** (Contrato firmado em 16/05/94), **17/06/94** (Contrato firmado em 20.10.93), **18/10/94** (Contrato nº 9559-9) e **18/10/94** (Contrato nº SP-2949).

- Concluímos, assim, que a ação judicial não abrange as exportações objeto do presente Auto de Infração, como muito bem explicou a autuação, às fls. 21 do Relatório Anexo ao Auto de Infração, uma vez que estas (as objeto de autuação) referem-se a período posterior, **de 10 de fevereiro a 17 de maio de 1995**, datas dos Registros de Exportação – RE, e, portanto, da ocorrência do fato gerador do imposto.

- Ressalta, por fim, que embora a data dos Registros de Venda (RV) no SISCOMEX não se caracterize como a data de ocorrência do fato gerador do I.E., o registro desses documentos, relativos às operações de exportação, objeto do presente Auto de Infração, deu-se em **1995**, mais precisamente em **31/01/95, 02/02/95 e 03/02/95**, conforme pode ser constatado nas cópias desses extratos, juntadas aos autos às fls. 212/214 pela própria impugnante e nos extratos de consulta das operações de exportação, às fls. 27/53, não se confundindo, portanto, com aqueles de que trata o Mandado de Segurança, que são todos registrados no ano de 1994, conforme já foi explicitado.

- Confirma-se, assim, a afirmação dos autuantes, de que *"as operações constantes da petição inicial do mandado de segurança, mencionadas no voto do Relator (vid fls 57) são distintas das operações objeto deste Auto de Infração."*

A empresa autuada foi notificada da Decisão singular em 05/12/2000, conforme AR acostado às fls. 330 (volume II) e apresentou Recurso Voluntário, tempestivo, em 04/01/2001, conforme Processo nº 10480.000091/2001-71, que inicia pela Petição acostada às fls. 234, indo até fls. 319, já no volume II.

Ao início da apelação supra, foram arrolados bens para garantia do seguimento do Recurso em questão, de conformidade com o art. 33, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32, da MP nº 1.973-65, constituídos por turbo gerador, conjunto transportador de cana e trator carregador de cana.

Todavia, pela Intimação nº 086/2001 (fls. 322) foi a empresa instada a apresentar, preferencialmente, bens imóveis da pessoa física ou jurídica recorrente, integrante do seu patrimônio, o que foi atendido pelo documento de fls. 324, tendo sido arrolado um imóvel rural, valorado em R$ 1.187.040,00.

Em suas razões de apelação a Recorrente desenvolve argumentos calcados nos mesmos tópicos da Impugnação de Lançamento, atacando a Decisão singular.

RECURSO Nº : 124.280
ACÓRDÃO Nº : 302-35.406

Conforme despachos às fls. 331, aceito o arrolamento do bem indicado, foi dado seguimento ao Recurso, subindo os autos a este Colegiado.

Em Sessão desta Câmara, realizada no dia 21/05/2002, foi o processo distribuído, por sorteio, a este Relator, como noticia o documento de fls. 333, último dos autos.

É o relatório.

RECURSO Nº : 124.280
ACÓRDÃO Nº : 302-35.406

VOTO

O Recurso é tempestivo, reunindo as necessárias condições de admissibilidade.

Em exame, inicialmente, as preliminares argüidas, na forma regimental.

1. Da inexigibilidade do Crédito Tributário em decorrência de ser matéria questionada na Via Judicial.

Essa questão, parece-me, deve ser enfrentada antes de qualquer outra análise, pois que, caso a mesma matéria objeto do litígio administrativo tenha sido submetida ao crivo do Poder Judiciário, implica em que não seja conhecido o Recurso encaminhado a este Colegiado, pelo menos na parte principal – exigência do tributo; alíquota incidente, em razão do disposto no art. 38, da Lei nº 6.830/80 e posteriores.

Após detida análise da documentação acostada aos autos, chego à conclusão que a matéria objeto do presente processo administrativo não guarda relação com aquela submetida à tutela do Poder Judiciário, objeto do Mandado de Segurança cuja inicial e respectiva Sentença do E. Tribunal Regional Federal – 5ª. Região, foram carreadas por cópias para estes autos (fls. 260/278 e 280/285, respectivamente).

Com efeito, não logrou a ora Recorrente comprovar que as mercadorias arroladas no mencionado *Mandamus* e amparadas pela Sentença de lavra do referido Tribunal, sejam as mesmas objeto do presente litígio.

Como se depreende do trecho do R. Voto do Nobre Relator, o Sr. Juiz Federal, Dr. Geraldo Apoliano, no julgamento da Apelação nº 50560 (fls. 282), a mercadoria objeto da referida ação refere-se a Contratos firmados entre 28/12/1993 e 27/09/94, com os respectivos Registros de Venda no SISCOMEX efetuados entre 08/06/1994 e 18/10/1994.

Não obstante, os registros de Vendas efetuados no SISCOMEX, concernentes à mercadoria objeto do lançamento que aqui se discute, foram efetuados em 31/01/95, 02/02/95 e 03/02/95.

Portanto, em que pese haver coincidência entre as questões fundamentais discutidas em ambas as ações (judicial e administrativa), como é o caso

da aplicação das alíquotas previstas na Portaria nº 412/94 e nas Resoluções BACEN nºs 2.112/94 e 2.136/94, bem como a observância dos termos da Medida Provisória nº 1.064/95, forçoso se torna reconhecer que não restou comprovado, pela documentação acostada aos autos, que a mercadoria seja a mesma, uma vez que os Registros de Venda efetuados no SISCOMEX relativos às Declarações de Despachos de Exportação (DDEs) indicados no Auto de Infração, são posteriores àqueles relacionados na medida judicial questionada.

Portanto, entendo que não houve concomitância, no presente caso, entre as matérias aqui discutidas e aquelas levadas ao crivo do Poder Judiciário, motivo pelo qual o Recurso aqui em exame deve ser recepcionado, conhecido e decidido, dando-se prosseguimento ao feito, de conformidade com as disposições do Decreto nº. 70.235/72 e suas posteriores alterações.

Rejeito, deste modo, a preliminar de inexigibilidade do crédito tributário em questão, por se tratar de matéria questionada na Via Judicial, como alegado pela Recorrente, fato que não se comprovou neste caso.

2. Preliminar de NULIDADE do Auto, pela ausência de infração.

Neste tópico, argumenta a Recorrente que foi infringido o disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, o qual estabelece que o Auto de Infração conterá, obrigatoriamente, dentre outras coisas, *"a disposição legal infringida e a penalidade aplicável"*.

Segundo a Recorrente, a nulidade reside na errônea disposição legal infringida, colocada no Auto como sendo a contida na Resolução nº 2.136, de 28/12/94, do BACEN, que previa alíquota de 2% (dois por cento), para o Imposto de Exportação para tais mercadorias, ao passo que, à época, a disposição legal que incidiria sobre tal fato gerador previa alíquota ZERO para o I. Exportação.

Também nesta questão não vejo como dar razão à Apelante, pois que tais requisitos estão inseridos no referido Auto.

Ainda que estivesse com razão a Suplicante, relativamente ao mérito da questão, ou seja, para o caso de a alíquota correta aplicável ser ZERO, em razão de outro dispositivo legal vigente à época, não se vislumbra, com isso, a nulidade por infringência ao dispositivo legal mencionado, pois que a disposição legal, ainda que errônea, estaria presente no Auto de Infração de que se trata.

Seria o caso, *ad argumentandum*, de se prover o recurso quanto ao mérito, mas não de nulidade do Lançamento.

Isto posto, rejeito também esta preliminar.

3. Preliminar de DECADÊNCIA do direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento.

Argumenta a empresa recorrente, ainda insistindo em que as mercadorias objeto do presente litígio são as mesmas levadas à discussão no âmbito do Judiciário, fato que não se comprovou nestes autos, que o crédito tributário que aqui se discute deve ser extinto, por ter a Fazenda Nacional perdido o direito de efetuar o seu lançamento.

Em sua tese, socorre-se do V. Acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional da 5ª. Região, antes citado, o qual fixou como data de ocorrência do fato gerador do imposto, naqueles casos submetidos a seu exame, a dos registros, no SISCOMEX, dos respectivas vendas (Registros de Vendas).

Neste caso, como tais registros se deram em 16/04/94; 15/05/94 e 27/09/94, mesmo considerando-se as disposições do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o lançamento administrativo em causa, efetuado em 04/09/2000, quando o prazo decadencial (qüinqüênio) se consumou em 31/12/99, já que iniciada a sua contagem em 01/01/95.

Também aqui não podemos pactuar com a tese defendida pela Suplicante.

Em primeiro lugar porque, como já demonstrado, não restou comprovado que aqueles Registros de Vendas efetuados no SISCOMEX tenha a ver com a mercadoria objeto do presente litígio administrativo.

Neste caso, é fato claro e concreto que o fato gerador do Imposto de Exportação é a saída da mercadoria do território nacional, consoante as disposições da Lei nº 5.172/66, (CTN), art. 23, ou do território aduaneiro, assim considerada a data do **Registro da Exportação no SISCOMEX**, de conformidade como disposto no art. 222 e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, tendo como matriz legal o art. 1º, do Decreto-lei nº 1.578/77.

Não há amparo legal para que se possa admitir que o Registro de Venda (RV), mesmo que efetuado no SISCOMEX, tenha o condão de estabelecer a ocorrência do fato gerador do I. Exportação, pois que não atende ao disposto na legislação antes citada, principalmente ao determinado no art. 23 do C.T.N, pois que tal procedimento não implica na saída da mercadoria do território nacional (ou aduaneiro), o que só vem a se configurar com o Registro de Exportação (RE), com a elaboração do respectivo Despacho de Exportação (DDE).

Como bem demonstrado pelo I. Julgador singular, restou comprovado que os fatos geradores das exportações em causa ocorreram em **10/02/95, 17/04/95 e 17/05/95.**

Portanto, efetuando-se a contagem do qüinqüênio decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte: **01/01/1996**, é certo que o direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Nacional estaria decaindo somente em **31/12/2000**.

O Auto de Infração de que se trata foi lavrado em **04/09/2000**, com ciência do sujeito passivo no mesmo mês/ano, como se comprova pelo AR acostado às fls. 66.

Portanto, não se consumou a decadência, no presente caso, motivo pelo qual também esta preliminar deve ser rejeitada.

MÉRITO.

Ultrapassadas as preliminares suscitadas pela Recorrente, passemos ao exame da fundamentação de mérito do Recurso Voluntário em epígrafe.

Como matéria de fundo, à luz da Petição Recursória em questão, observa-se que a Interessada pretende ver aplicadas, retroativamente, as disposições da Medida Provisória nº 1.064/95, precisamente o seu art. 8º, inciso I, sobre as exportações de que se trata, para que se lhe aproveite a isenção tributária estabelecida.

O citado dispositivo assim determinou:

> ***"Art. 8º. Ficam isentas do imposto sobre a exportação as operações:***
>
> ***I – amparadas em autorizações de produção de açúcar para o mercado externo, concedidas a empresas localizadas na região Norte/Nordeste pelo extinto Ministério da Integração Regional, e com embarques já autorizados para até 31 de agosto de 1995."***

A referida Lei nº 5.172/66 (CTN, em seu art. 105 (Capítulo III – APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA), assim estabelece:

> ***"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."*** (grifos acrescentados).

Vê-se, portanto, que neste dispositivo, em relação aos fatos geradores passados (pretéritos), somente estão contemplados os casos de ocorrência de fato gerador não completada, o que não é, efetivamente, o caso destes autos.

Sobre a retroatividade da norma tributária a mesma Lei, em seu art. 106, elenca os casos em que se admite tal possibilidade, a saber:

> **"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**
>
> **I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;**
>
> **II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:**
> **a) quando deixe de defini-lo como infração;**
> **b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não implicando em falta de pagamento de tributo;**
> **c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.**

A situação dos autos – exportação de açúcar, com fato gerador ocorrido e completado antes da edição da Medida Provisória questionada, sem o pagamento do Imposto de Exportação previsto, não se enquadra em qualquer das situações alinhadas no dispositivo acima transcrito.

Ao contrário, o dispositivo invocado pela Recorrente – Art. 8º, inciso I, da MP nº 1.064/95, contempla benefício isencional, o que exige interpretação literal, consoante o disposto no art. 111, inciso II, do mesmo CTN, não havendo qualquer amparo à sua aplicação retroativa senão aos casos anteriormente indicados.

Diante de todo o exposto, não encontro razões para reformar a Decisão singular, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES - Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Recurso n.º : 124.280
Processo nº: 10480.009167/00-90

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.406.

Brasília- DF, 06/05/03

MF - 3.º Conselho de Contribuintes
Henrique Prado Megda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 6.5.2003

Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL