



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

Processo nº 10480.017741/2002-06
Recurso nº 330.817 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.150 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2010
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Recorrente DESTILARIA JB LTDA
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 19/11/1996, 21/11/1996, 04/02/1997, 06/03/1997, 11/09/1997, 28/04/1998, 03/04/2000, 24/04/2000, 12/05/2000, 15/06/2000

DECADÊNCIA

O início do prazo decadencial para lançamento do II relativo às importações efetuadas ao abrigo do regime aduaneiro especial de DRAWBACK, modalidade suspensão, é o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Inexiste cerceamento de defesa quando o auto de infração e seus anexos, peça inaugural do processo administrativo fiscal, exaustivamente descreve o enquadramento legal correto, explicitando as razões da autuação detalhando a legislação pertinente, os fatos correlacionados, citando ainda as provas utilizadas e preciso detalhamento do relatório de produção.

Ementa. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS - TAXA SELIC.

Não cabe questionar em sede administrativa a legalidade ou constitucionalidade de normas legais, em face do princípio da estrita legalidade e da reserva constitucional, conferida ao poder judiciário.

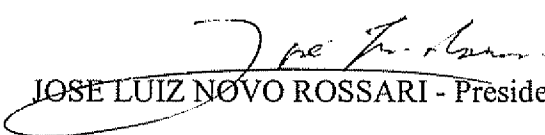
DRAWBACK SUSPENSÃO - VINCULAÇÃO FÍSICA.

Restando comprovado que os insumos importados ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, não foram empregados nos produtos exportados, é de se exigir os tributos suspensos, multa de ofício e acréscimos moratórios.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência. O conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda votou pela conclusão. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário pelo voto de qualidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


JOSE LUIZ NOVO ROSSARI - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator

FORMALIZADO EM: 14 de setembro de 2010.

Participaram do presente julgamento os conselheiros José Luiz Novo Rossari (Presidente), Rodrigo Cardozo Miranda, Heroldes Bahr Neto, João Luiz Fregonazzi, Gilberto de Castro M. Júnior e Irene Souza da Trindade Torres.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão DRJ/FOR nº 4.318, de 29 de abril de 2004, da 2.^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01 e seguintes, para cobrança dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e juros de mora correspondentes.

Transcrevo a seguir excertos do relatório da autoridade julgadora de primeira instância, parte integrante deste voto.

Conforme relatado na descrição dos fatos de fls.03, em procedimento de auditoria fiscal do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão, com objetivo específico de verificar o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes dos Atos Concessórios n.ºs 0007-96/000011-6, emitido em 18/07/1996 e respectivos aditivos (fls.48/51); 0007-96/00024-8, emitido em 21/11/1996 e respectivos aditivos (fls. 143,148, 149,155 e 162); 0007-99/000001-7, emitido em 2/02/1999 e respectivos aditivos, (fls. 214, 218, 220, 224 e 225); 0007-00/000008-3, emitido em 22/05/2000, e respectivos aditivos (fls. 297, 298 e 300), foi constatado que ao término do prazo para exportação de cada um dos regimes concedidos pelos atos concessórios em destaque, o beneficiário não utilizou totalmente os produtos importados com suspensão tributária nos bens exportados apresentados para comprovação, conforme demonstrado minudentemente no Relatório Anexo ao Auto de Infração, fls. 21/46, e documentos que o instruem, fls. 47/300 (vol. 01), fls. 303/544 vol 02.

Esclarece a fiscalização no citado relatório que da análise dos dados relativos às importações através das declarações de importação – DI e às exportações através dos registros de exportação – RE informados pelo contribuinte, bem como as alterações aos atos concessórios em comento, promovidas através dos aditivos respectivos, dos relatórios de comprovação de drawback, e ainda dos livros de produção diária do contribuinte, aplicado o método contábil de avaliação de estoques denominado PEPS (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai), foi constatado com relação a cada ato concessório que a beneficiária não utilizou totalmente os produtos importados com suspensão tributária nos bens exportados. Ainda que em alguns dos casos, o volume de exportações supere o montante pactuado, foi verificado que as quantidades excedentes não foram produzidas com insumo beneficiados.

Tendo em vista a irregularidade constatada na operacionalização do regime drawback, modalidade suspensão, relativo aos atos concessórios acima identificados, foram lavrados os autos de infração de fls. 1/10 e 11/19, exigindo-se o

recolhimento do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, acrescidos de juros de mora e multa de ofício proporcional ao montante de crédito tributário correspondente aos impostos não recolhidos, perfazendo, na data de sua constituição, um crédito tributário no valor de R\$ 5.205.640,78.

De relevo ainda notar que, procedendo à auditoria de produção, detalhada para cada ato concessório conforme se observa a partir da página 32 dos autos, a fiscalização constatou que muito embora tenha importado insumos beneficiados com o regime suspensivo, apenas deu entrada a parte destes insumos importados na unidade fabril visando a industrialização.

Cientificado dos lançamentos em 13/12/2002, conforme fls. 02 e 12, a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando em 14/01/1003, a impugnação de fls. 550 a 564, onde alega em síntese que:

1. Argui preliminar de decadência quanto aos anos calendários de 1996, 1997 e 1998, porquanto os autos de infração somente foram lavrados em 12 de fevereiro de 2002;
2. Menciona o artigo 86 do Regulamento Aduaneiro - RA, aprovado pelo Decreto n.º 91030/1985, o qual estatui que o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, considerando-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação, inclusive nos casos de mercadoria ingressada no país em regime suspensivo de tributação;
3. Cita os artigos 314-I e 317 do RA para fundamentar suas assertivas formuladas relativamente ao marco inicial da contagem do prazo decadencial;
4. Alega que cumpriu com sobras as metas de exportação a que se propôs e que havia sido autorizada pela SECEX, não sendo razoável que agora venha a sofrer grave punição, mediante a exigência de tributos, multas e juros onerosos, quando essa denunciada atitude não causou à Fazenda Nacional qualquer prejuízo;
5. O artigo 319-II do RA admite a regularização junto à SECEX quando as mercadorias admitidas no regime deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com o mesmo ato;
6. Insurge-se contra o princípio da vinculação física, informando que o RA prevê, no caso de drawback, modalidade isenção, o princípio da equivalência;
7. Argüi a ilegalidade da cobrança de juros à taxa SELIC, previstos no artigo 13 da Lei n.º 9.065/1995 e no artigo §3.º do artigo 63 da lei n.º 9.430/1996, posto que essa sistemática de apuração de juros fora criada para remunerar aplicações no mercado financeiro, para remunerar títulos públicos, contrariando a aplicação do disposto no artigo 161, §1.º, do CTN, onde os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, não possuindo perfil indenizatório;
8. Junta jurisprudência dos tribunais judiciais.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, por considerar que a decadência, preliminar de mérito, nos casos de lançamento por homologação, em que há previsão para antecipação do pagamento, começa a contar da data do pagamento efetuado. Não havendo pagamento, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No mérito adota o princípio da vinculação física. Alega ainda que falece competência à autoridade administrativa para apreciar arguição de inconstitucionalidade de normas legais.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário onde reitera argumentação já formulada na fase impugnatória, demonstrando que o Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes já inúmeras vezes decidiu que a decadência no drawback conta-se do fato gerador, não se suspendendo ou interrompendo, consoante os acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 125140, Sessão de 25/03/2003; 124376, Sessão de 17/09/1999; 119767, Sessão de 23/02/1999.

Consoante Resolução n.º 301-01.486, o julgamento foi convertido em diligência, pelas razões especificadas às fls.640, 641 e 642 deste processo.

Por intermédio da Resolução n.º 301-1.810, de fls.997, o processo foi novamente baixado, para fins de realização de diligência nos termos da Resolução antecedente. A Resolução n.º 301-1.934 (fls.1.150 e sgs.) reitera o pedido de diligência, nos termos das anteriores.

Cumprida a diligência, retornam os autos a esta 2.ª Câmara, 2.ª Turma Ordinária, para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Para considerar o recurso tempestivo, adoto integralmente o voto condutor da Resolução n.º 301-01.486, fls. 640, do ilustre relator Otacílio Dantas Cartaxo, abaixo transcrito.

De antemão, registre-se a ausência da data da assinatura pela interessada no AR quando da ciência da decisão de primeira instância, outrossim, constando do mesmo a data de postagem em 09/06/04 (fl.613).

Em relação ao fato supramencionado, esta Corte tem se pronunciado de acordo com os dispositivos contidos no art. 23 §2.º, II, do Dec. 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, ou seja, que considerar-se-á feita a intimação em caso de omissão, quinze dias após a data da sua expedição.

Por conseguinte, ao cotejar a data da postagem com aquela e que a postulante aviou o seu recurso voluntário (em 14/07/04), constata-se a tempestividade da demanda. Nestes termos, tem a Primeira Câmara reconhecido o recurso como tempestivo, por força do dispositivo legal, pelo que adota-se tal entendimento ao caso presente.

O cerne da lide cinge-se à controvérsia acerca do adimplemento do compromisso de exportar mercadorias industrializadas ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

Entende a recorrente que adimplir o compromisso de exportar significa exportar a quantidade acordada, ainda que não sejam utilizados os insumos importados, argumento não aceito pela fiscalização, que adota o princípio da vinculação física.

DA DECADÊNCIA

A recorrente realizou importações com suspensão dos tributos aduaneiros ao abrigo dos atos concessórios n.º 0007-96/000011-6, 0007-96/000024-8, 0007-99/000001-7 e 0007-00/000008-3.

Os prazos de validade mais antigos são do ato concessório n.º 0007-96/000011-6, que foi alterado para 30/11/1998, conforme aditivo emitido pela SECEX e autuado às fls. 50 deste processo, e do ato concessório n.º 0007-96/000024-8, alterado para 21/11/1998 conforme documento de fls.155.

O artigo 138, parágrafo único, do DL n.º 37/66 estabelece que a exigência da diferença de tributos tem como marco inicial do prazo decadencial a data do pagamento dos

tributos. Todavia, é de se considerar que em razão do pagamento dos tributos ter sido suspenso por força da concessão do regime aduaneiro especial denominado drawback, não há data de pagamento anterior. Assim, o referido dispositivo legal não pode ser aplicado, eis que a hipótese cominada no texto legal jamais poderá se materializar.

Nos casos de suspensão do pagamento dos tributos, em face da concessão de regime aduaneiro especial, não há previsão legal de lançamento para prevenir a decadência. Nem poderia ser de outra forma, pois não houve infração a qualquer dispositivo legal. O que poderia ter sido feito seria a constituição do crédito tributário mediante termo de responsabilidade, mas essa não é a prática adotada pelos regulamentos e normas infralegais.

Assim, o crédito tributário somente poderia ser lançado, a teor do disposto no art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, após decorridos trinta dias do prazo fixado para exportação.

A teor dos preceitos insculpidos no supracitado art. 319, I, a fiscalização somente poderia atuar após trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação, *verbis*:

Art. 319 – As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I – no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação.

- a) devolução ao exterior ou reexportação;*
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;*
- c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes.*

Assim, não há margem para se proceder à fiscalização antes de se esgotar o prazo marcado no inciso I, acima. Repise-se, o prazo para que a contribuinte proceda à regularização dever ser obedecido pela autoridade administrativa, pois esta somente pode atuar nos estritos limites legais.

No caso em tela, cuida-se ainda de lançamento por homologação, cujo dever de antecipar o pagamento foi postergado em face da concessão do regime aduaneiro especial de caráter suspensivo. Ora, só há suspensão se presente o dever de antecipar o pagamento, do contrário não haveria necessidade de regime suspensivo. Caso similar é a isenção, pois aqui o dever de antecipar o pagamento também inexistente em face da concessão de um benefício fiscal. Nem por isso cuida-se de nova modalidade de lançamento tributário.

Pela aplicação do art. 138, caput, do DL nº 37/66, o *dies a quo* do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Outrossim, a não aplicação do artigo 138, parágrafo único, do DL nº 37/66 remete à regra geral do artigo 149, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966 - CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do CTN, *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 o 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.

Já está assentado, em sede administrativa, que o prazo decadencial não pode ser outro que não o primeiro dia do exercício seguinte, a teor do disposto no Parecer COSIT nº 53/99, *verbis*:

“7.1 De conformidade com os arts. 1º e 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, regulamentados pelos arts. 86 e 87, inciso I, alínea “a”, do Regulamento Aduaneiro, o fato gerador do Imposto de Importação (II) é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, considerando-se ocorrido o fato gerador, para efeito de cálculo dos impostos, na data do registro da Declaração de Importação - DI. Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de acordo com o art. 32, inciso I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI), o fato gerador ocorre na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

7.2 Segundo o art. 112 do RA - matriz legal: art. 27 do Decreto-lei nº 37, de 1966 -, para fins de pagamento do II, a data do vencimento é a data do registro da DI, sendo que, no caso do IPI, nos termos do art.185, inciso I, do RIPI, o imposto deverá ser recolhido antes da saída do produto da repartição aduaneira que processar o despacho.

7.3 Em cumprimento ao disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento do imposto reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, assim, inadimplido o compromisso de exportação, os acréscimos legais referentes ao II serão calculados a partir da data do registro da DI, e, para o IPI, a contagem de prazo, para fins dos acréscimos legais, terá como termo inicial a data do desembaraço aduaneiro das mercadorias.

7.4 Quanto à contagem do prazo, para efeitos de decadência, observe-se que o Código Tributário Nacional, arts. 150, § 4º, e 173, fixa o prazo decadencial em cinco anos, e a doutrina, em geral, confirma, para todas as modalidades de lançamento a que esteja sujeito o tributo, variando contudo o termo inicial que se vincula à ciência da Fazenda Pública da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Portanto, com exceção da hipótese prevista no inciso II do art. 173 do CTN, o prazo

quinqüenal começará a fluir após o conhecimento, pelo fisco, da prática, pelo sujeito passivo, do fato impositivo.

7.5 No drawback, modalidade suspensão, por ser um incentivo fiscal concedido sob condição resolutive, não adimplido o compromisso de exportação, embora o fato gerador ocorra na data do registro da DI do respectivo despacho aduaneiro, o pagamento do crédito correspondente somente será exigido do beneficiário, após constatada a sua inadimplência em relação ao compromisso de exportação assumido. (grifei).

7.6 Os créditos tributários exigíveis em decorrência de inadimplência do compromisso de exportação serão lançados somente após o vencimento do prazo para a exportação das mercadorias admitidas no regime de drawback, e não no momento do registro das DIs. E, de acordo com o art. 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, c/c o entendimento emanado do Parecer (Normativo) Cosit nº 9/1994, itens 9 e 10, se inadimplido o compromisso de exportar, o prazo decadencial no regime de drawback, modalidade suspensão, será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da data do recebimento do Relatório (final) de Comprovação do Drawback, emitido pela Secex, que é órgão responsável pelo acompanhamento e a verificação do cumprimento do compromisso de exportação assumido pelo beneficiário do regime, ou seja, terá como termo inicial o 1º dia do ano seguinte ao do recebimento, pela SRF, do citado Relatório".(grifei)

Nesse ponto divirjo, eis que a partir de trinta dias do fim do prazo fixado para a exportação a autoridade autuante já poderia lançar, a teor do disposto art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/85, retrotranscrito.

Inexiste ato legal ou administrativo que autorize a suspensão do pagamento dos tributos após decorridos trinta dias do prazo fixado para a exportação. Isto é, se a mercadoria deve ser despachada para consumo decorridos trinta dias do prazo fixado para a exportação, segue que a partir desta data o lançamento de ofício pode ser realizado. Por essa razão, o prazo decadencial começa a ser contado, conforme o entendimento externado ao longo deste voto, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que só pode ser o exercício seguinte àquele em que a mercadoria deveria ser despachada para consumo, devolvida ao exterior, reexportada ou destruída. O que passa disso não tem supedâneo legal.

No caso em tela, o ato concessório cujo prazo de validade primeiro expirou é o de nº 0007-96/000024-8, alterado para 21/11/1998 conforme documento de fls.155.Dessa forma, o prazo decadencial começa a ser contado a partir de 1.º de janeiro de 1999, expirando em 31 de dezembro de 2003. Assim, por ocasião da lavratura do auto de infração de fls. 01 e seguintes, não havia decaído o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário.

Portanto, rejeito *in totum* a preliminar.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL

No que respeita ao enquadramento legal, não há reparos a fazer, conforme se depreende da correta tipificação legal estatuída às fls. 04. Às fls. 21 e seguintes consta extensa exposição de motivos no denominado Relatório Anexo ao Auto de Infração, com fundamentação legal, doutrina e jurisprudência relacionadas aos fundamentos do lançamento tributário, além de conter resumo detalhado do relatório de auditoria de produção. Não procede nesta parte a argumentação da recorrente.

Rejeito a preliminar.

DO MÉRITO

Conforme visto, o cerne da lide cinge-se à controvérsia acerca do adimplemento do compromisso de exportar mercadorias industrializadas ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

Entende a recorrente que adimplir o compromisso de exportar significa exportar a quantidade acordada, ainda que não sejam utilizados os insumos importados, argumento não aceito pela fiscalização, que adota o princípio da vinculação física.

Nesse diapasão, inexistiria qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, razão pela qual o princípio da vinculação física deve ser considerado de forma flexível, adotando-se em substituição o princípio da equivalência.

Falece razão à recorrente. De fato, no caso do drawback isenção a sistemática do regime admite a utilização do princípio da equivalência quando mercadoria importada idêntica à mercadoria anteriormente importada e utilizada para industrialização e posterior exportação, será importada com isenção dos tributos incidentes na importação. Veja que cuida-se de equivalência entre mercadorias importadas, mas é exigida a vinculação física entre a primeira mercadoria importada e aquela fruto da industrialização e que deve ser exportada.

No regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, a vinculação física entre a mercadoria importada, que deve ser empregada naquela a ser exportada, é obrigatória, a teor do disposto nos artigos 317 e 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985.

DA NATUREZA JURÍDICA DO ATO CONCESSÓRIO

Para o deslinde da questão, faz-se necessário conhecer a natureza jurídica do ato concessório. Caso seja constitutivo de direito, o inadimplemento do ato concessório tem por consequência imediata a exigência do crédito tributário suspenso.

Conforme será demonstrado, o ato concessório é um ato administrativo negocial, discricionário e constitutivo de direito. Tem a natureza de uma autorização para que o administrado pratique determinados atos sob certas condições. Não é mera declaração ou reconhecimento de direito.

Hely Lopes Meirelles, *In Direito Administrativo Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, 16.ª Edição, 2.ª tiragem, pág. 162 e seguintes, assim define os atos administrativos negociais:

“Além dos atos administrativos normativos e ordinatórios, isto é, daqueles que encerram um mandamento geral ou um provimento especial da Administração, outros são praticados contendo uma

declaração de vontade do Poder Público coincidente com a pretensão do particular, visando à concretização de negócios jurídicos públicos, ou à atribuição de certos direitos ou vantagens ao interessado.

(...)

Estes atos, embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da Administração e do administrado, mas não adentram a esfera contratual. São e continuam sendo atos administrativos (e não contratos administrativos), mas de uma categoria diferenciada dos demais, porque geram direitos e obrigações para as partes e as sujeitam aos pressupostos conceituais do ato, a que o particular se subordina incondicionalmente.

(...)

Os atos administrativos negociais produzem efeitos concretos e individuais para o seu destinatário e para a Administração que os expede. Enquanto os atos administrativos normativos são genéricos, os atos negociais são específicos, só operando efeitos jurídicos entre as partes: Administração e administrado requerente, impondo a ambos a observância de seu conteúdo e o respeito às condições de sua execução.

(...)

Atos administrativos negociais são todos aqueles que contêm uma declaração de vontade da Administração apta a concretizar determinado negócio jurídico ou a deferir certa faculdade ao particular, nas condições impostas ou consentidas pelo Poder Público. Nesse conceito, enquadram-se, dentre outros, os atos administrativos de licença, autorização, permissão, admissão, visto, aprovação, homologação, dispensa, renúncia e até mesmo o protocolo administrativo, como veremos a seguir."

Conforme a preciosa lição do saudoso mestre, "autorização é o ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço, ou a utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse, que a lei condiciona à aquiescência prévia da administração".

No caso específico do ato concessório, há uma autorização consistente em permitir a importação de mercadorias do exterior com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, condicionada ao cumprimento de diversos requisitos, especialmente a atividade de industrializar essas mercadorias e posteriormente exportar o produto resultante no prazo marcado. Vê-se claramente que o ato concessório é, na verdade, um ato administrativo negocial que se amolda perfeitamente ao conceito do ato denominado autorização, tendo essa natureza.

Ainda ressalte-se que a autorização é constitutiva de direito, diferente da licença, em que a Administração apenas reconhece e declara que o administrado tem direito a certas faculdades ou vantagens, desde que esse último preencha todos os requisitos legais para sua obtenção. No caso da autorização, a diferença está em que a administração decide

discrecionariamente sobre a conveniência e oportunidade do atendimento à pretensão do administrado. A licença é declaratória de direito, a autorização é constitutiva de direito.

De fato, a autoridade administrativa, adstrita à conveniência e oportunidade da prática do ato discricionário, examina aspectos objetivos e subjetivos para proceder à autorização, estabelecendo condições para que o administrado possa usufruir do benefício concedido, assim podendo praticar os atos ou exercer atividades que sem a autorização seriam legalmente proibidos, conforme ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro, in *Direito Administrativo*, Editora Atlas, 2000, 12.ª Edição, pág. 211.

Trata-se, pois, de ato administrativo unilateral, discricionário e precário, constitutivo de direito.

Quanto à exeqüibilidade, os atos administrativos podem ser perfeitos, imperfeitos, pendentes ou consumados. No que respeita ao ato concessório, note-se que há condição resolutiva para que produza integralmente seus efeitos e reste perfeito e acabado. Enquanto não implementadas todas as condições estabelecidas pela administração, aquela autorização que permite o não pagamento dos tributos resta imperfeita, pois não completou todo o ciclo de formação. Apenas com a implementação de todas as condições o ato concessório passa a ser ato jurídico perfeito e acabado, produzindo todos os efeitos jurídicos inerentes.

Continuando, o inadimplemento de quaisquer das condições presentes no ato concessório impede que o mesmo produza os seus efeitos e constitua-se, finalmente, em ato administrativo consumado, em ato jurídico perfeito.

Repise-se, o ato concessório consiste em uma autorização, em que o contribuinte passa a gozar de certos direitos, ficando todavia vinculado a cumprir integralmente todos os requisitos e condições estabelecidas no referido ato, sob pena de cassação do mesmo.

Não é demais lembrar que o regime aduaneiro denominado drawback, modalidade suspensão, uma vez adimplidas as condições estabelecidas no ato concessório, converte-se em verdadeiro benefício fiscal de fato, consignado sob a rubrica do instituto da isenção tributária. Como visto alhures, compete à Receita Federal verificar se as condições que permitem o gozo do benefício fiscal foram cumpridas, sendo defeso à autoridade aduaneira, vinculada que é, deixar de observar os ditames da lei. Portanto, não poderá deixar de observar que as condições estatuídas no ato concessório, bem assim as estabelecidas em atos normativos da SECEX e nos artigos 317, 319 e 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985.

As condições estabelecidas em ato concessório, que uma vez emitido determina a suspensão do pagamento dos tributos relativos às mercadorias importadas, são na verdade as mesmas condições que vão permitir o reconhecimento da isenção pela autoridade aduaneira, quando da ação fiscal para verificar o adimplemento dessas condições.

In *Comentários à Lei Aduaneira*, Edições Aduaneiras, 1.ª Edição, Vol. II, pág. 119, Roosevelt Baldomir Sosa ensina que “a condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuta numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurgue integralmente a exigência do crédito fiscal”. Conforme visto alhures, há precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que vem adotando esse mesmo entendimento.

Descabe, em sede administrativa, deixar de observar as condições estabelecidas no artigo 317 do RA, todas elas, para fins de se permitir o aperfeiçoamento do ato concessório e conseqüente gozo do benefício fiscal. Ademais, no mesmo sentido obriga a norma legal inserta no art. 111 da Lei nº 5.172/1966 – CTN. Eis que o ato concessório é ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal, sujeito aos ditames legais para que possa produzir todos os efeitos nele previstos. Assim, se as condições previstas no ato concessório e na legislação aduaneira não forem satisfeitas, a autorização perde sua eficácia, ressurgindo a obrigação tributária desde a ocorrência do fato gerador.

DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA

Como visto, o ato concessório é uma autorização administrativa, têm a natureza jurídica de ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal. Como tal, rege-se pelas normas estatuídas e as disposições insertas nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, que são normas complementares à norma legal instituidora do regime aduaneiro especial denominado drawback.

O artigo 317 do referido Regulamento Aduaneiro traz as condições estabelecidas para a concessão do benefício, *verbis*:

Art. 317 – Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:

- a) qualificação do beneficiário;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada;*
- c) quantidade e valor da mercadoria a exportar;*
- d) prazo para exportação;*
- e) outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.*

Já o retrocitado artigo 319, *caput*, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, estatui que as mercadorias importadas devem ser obrigatoriamente utilizadas no processo produtivo.

Ou seja, não há margem para que seja dada outra utilização à mercadoria beneficiada com a suspensão aduaneira que não a aplicação no processo produtivo da mercadoria a ser exportada. Veja-se que em havendo destinação para consumo interno os tributos deverão ser pagos, a teor disposto no Parágrafo Único do artigo 319 do Regulamento Aduaneiro. Não poderia ser mais clara e evidente a norma legal.

De relevo ainda notar que, procedendo à auditoria de produção, detalhada para cada ato concessório conforme se observa a partir da página 32 dos autos, a fiscalização

constatou que muito embora tenha importado insumos beneficiados com o regime suspensivo, apenas deu entrada a parte destes insumos importados na unidade fabril visando a industrialização. Nota-se tabela abaixo, confeccionada por este relator com as provas constantes dos autos para melhor entendimento dos levantamentos procedidos pela autoridade autuante, por ato concessório:

ATO CONCESSÓRIO	INSUMOS IMPORTADOS (litros)	DATA DE ENTRADA	QUANTIDADE ENTRADA NA PRODUÇÃO (litros)	PERÍODO DE SAÍDA	QUANTIDADE SAÍDA DA UNIDADE DE PRODUÇÃO (litros)
0007-960011-6	23.931.052,00	16/11/1996	2.553.000,00	junho/1997 e julho/1997	970.576,00
007-96/000024-8	12.213.817,00	24/04/1997 a 15/08/1997	10.575.349,00	Junho/1997 a abril/1998	15.568.272,00
007-99/000001-7	16.952.154,00	25/04/1999 a 02/05/2000	11.062.821,00	Maio/1999 a dezembro/2000	7.921.601,00
007-00/000008-3	12.775.680,00	18/12/2000 a 27/06/2001	10.709.147,00	Outubro/2000 a dezembro/2001	15.493.750,00

A quantidade de insumos importados, calculada pela autoridade autuante com base nas declarações de importação, pouco diverge da informada pelo DECEX, conforme informação de fls. 1098, obtida em atendimento à Resolução nº 301-01.486, da 1.ª Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes. O DECEX informa que o Ato Concessório nº 0007-96/000011-6 foi adimplido integralmente, e no tocante ao Ato Concessório 0007-96/000024-8 houve adimplemento parcial. Quanto ao Ato Concessório nº 0007-99/000001-7, o DECEX informa não ter localizado os arquivos e documentos que poderiam fundamentar relatório acerca do cumprimento das obrigações assumidas pela pessoa jurídica.

No Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1150 e sgs, a repartição de origem informa que, efetivada a conferência, não foi constatada ausência de qualquer registro de exportação. Às fls. 1151 consta a relação dos atos concessórios e as respectivas páginas onde se encontram autuados. Demais quesitos também restaram atendidos, à exceção da baixa no Ato Concessório nº 0007-00/000008-3 e da ausência de informações da SECEX/MICT quanto a documentos vinculados ao Ato Concessório nº 0007-99/000001-7. Esses quesitos foram reiterados consoante os termos da Resolução nº 301-1.934, de fls. 1158 e seguintes.

Às fls. 1193, juntada cópia do Ofício SECEX nº 210, de 26 de junho de 2008, relatando a baixa regular do Ato Concessório nº 0007-00/000008-3. Releva considerar que não vejo relevância para o julgamento da lide, em razão do entendimento adotado neste voto.

As informações de competência do DECEX devem ser analisadas com cuidado. Aquele Departamento somente manifesta-se acerca do valor e quantidade de insumos importados e produto resultante da industrialização que foi exportado, não se atendo à verificação do cumprimento das obrigações tributárias, que é competência da Receita Federal do Brasil. Aquele órgão não detém competência para proceder à análise contábil, auditoria de

produção e verificação da ocorrência do fato gerador e cumprimento das obrigações tributárias estatuídas pela legislação tributária, realizando análise estritamente formal e baseada em documentos e relatórios fornecidos pela própria pessoa jurídica interessada.

Já a análise realizada pela fiscalização aduaneira aprofunda-se até os lançamentos contábeis, relatórios de produção, notas fiscais e demais documentos da indústria, verificando inclusive se de fato a mercadoria importada foi submetida a industrialização ou teve outra destinação. Relewa considerar que quanto aos documentos comprobatórios, cálculos, verificação das quantidades efetivamente industrializadas e exportadas, não restam questionamentos ou dúvidas.

Verifica-se, portanto, que a recorrente não deu entrada na unidade de produção a todos os insumos importados. Ainda que se considere, em homenagem ao princípio da fungibilidade, a utilização de insumo nacional na produção, ainda assim a quantidade exportada de produto industrializado é muito inferior ao limite mínimo de exportação, considerando o percentual de quebra de 4% na produção.

A única explicação para que a recorrente tenha exportado acima do limite mínimo é que adquiriu o produto a ser exportado. Ora, não socorre esse procedimento nem mesmo o princípio da fungibilidade, nem mesmo a mais liberal das exegeses pode vir em defesa da recorrente. Tem-se tão só configurado o descumprimento do compromisso de exportar.

Assim, devem ser exigidos os tributos relativos às mercadorias importadas e admitidas no regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, que não foram empregadas no processo produtivo.

Não se admite, em atenção ao princípio da vinculação física consagrado no artigo 319 do Regulamento Aduaneiro, que os insumos importados tenham outra destinação e sejam substituídos por insumos nacionais similares. Esse procedimento configura descumprimento do compromisso de exportar.

Quanto à alegada ilegalidade da cobrança da taxa SELIC, é de se considerar que questões sobre a legalidade ou constitucionalidade dos referidos dispositivos de lei não são matéria de competência da esfera administrativa para a sua apreciação, tendo em vista a reserva constitucional conferida ao Poder Judiciário. A teor do disposto no art. 102, inciso I, alínea "a" da Carta Magna, o controle concentrado da constitucionalidade de norma legal é conferido à esfera judicial, competente ainda o juiz para apreciar a constitucionalidade mediante controle difuso. De igual forma, não se pode obstar a incidência de juros moratórios à taxa Selic, e da multa de ofício no percentual aferido no auto de infração. Eis que há previsão legal a sustentar a ação fiscal, da qual a recorrente foi regularmente notificada ao tomar ciência do feito fiscal.

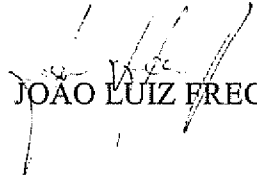
Nessa marcha, forçoso reconhecer, a teor do disposto no art. 142 e Parágrafo Único, do CTN, incabível à autoridade administrativa a não aplicação da lei. É remansosa a jurisprudência do 3.º Conselho de Contribuintes a amparar a argumentação nesse sentido.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.


JOÃO LUIZ FREGONAZZI