MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10580.009779/2001-98
SESSÃO DE	:	25 de fevereiro de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	301-30.537
RECURSO Nº	:	125.140
RECORRENTE	:	DETEN QUÍMICA S.A.
RECORRIDA	:	DRJ/FORTALECE/CE

DRAWBACK – DECADÊNCIA.
O prazo decadencial é fatal, fluindo dentro de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, não admitindo interrupção nem suspensão.
PRELIMINAR ACOLHIDA PELO VOTO DE QUALIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de perícia, vencida a Conselheira Márcia Regina Machado Melaré. Pelo voto de qualidade, acolher a preliminar de decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcia Regina Machado Melaré, Luiz Sérgio Fonseca Soares, Roberta Maria Ribeiro Aragão e José Luiz Novo Rossari, que apresentará declaração de voto.

Brasília-DF, em 25 de fevereiro de 2003

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

JOSÉ LENCE CARLUCI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, ROOSEVELT BALDOMIR SOSA. Esteve Presente o Procurador LEANDRO FELIPE BUENO. Fez sustentação oral o representante da empresa Dr. MARCOS ARAÚJO E SILVA, OAB/RJ Nº 18.080.

tmc

RECURSO Nº	:	125.140
ACÓRDÃO Nº	:	301-30.537
RECORRENTE	:	DETEN QUÍMICA S.A.
RECORRIDA	:	DRJ/FORTALECE/CE
RELATOR(A)	:	JOSÉ LENCE CARLUCI

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juro e multas de ofício, perfazendo, na data do lançamento, um crédito no valor de R$ 2.000.471,33, objeto do Auto de Infração de fls. 02/10 e Relatório de Fiscalização de fls. 14/22.

De acordo com a descrição dos fatos constante no Relatório de Fiscalização anexo ao Auto de Infração, o contribuinte acima identificado efetuou importações ao amparo do regime especial de drawback, formalizado por meio dos Atos Concessórios nº 6-95/0013-6 e 6-95/0148-0, conforme Declarações de Importação nº 95/500066, 95/500097 e 96/500007 registradas, respectivamente em 03/02/1995, 22/02/1995 e 03/01/1995.

No mencionado Relatório, expondo a legislação a respeito da matéria, o autuante tece considerações gerais sobre o regime drawback e sobre a comprovação documental perante a Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, passando, então, a relatar as infrações constatadas, quanto às obrigações decorrentes dos citados Atos Concessórios, a seguir sintetizadas.

Nos Registros de Exportação nº 95/0056853, 96/0012418-001, 96/0053276-001, 96/0108004-001, 96/0216641-001, 96/0351917-001, 96/0392687-001 (fls. 38/43 e 66/81) indicados para comprovar o adimplemento do drawback,conforme Relatórios de Comprovação de fls. 27/29 e 48/50, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

a) inexistência do código de enquadramento próprio para o regime de drawback, de acordo com a tabela do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX utilizada para preenchimento do Registro de Exportação –RE –conforme art. 10 da Portaria SCE nº 02/92, constando nos Registros de Exportação o código 80000, referente a "exportação comum" (campo 2-a), ao invés do código 81101, relativo a drawback-suspensão comum;

b) falta de vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios conforme exige o art. 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985.

Esclarece, ainda, a fiscalização que o enquadramento da operação no Código 80000, pelo contribuinte, fez com que todo o procedimento de despacho aduaneiro de exportação fosse conduzido mediante os procedimentos de uma exportação comum, sem que fossem adotadas cautelas próprias de uma exportação no regime drawback, com vista a confrontar as mercadorias exportadas com as autorizadas nos Atos Concessórios. Assim segundo entendimento fiscal, não é possível uma exportação efetuada no regime comum, em que os procedimentos de fiscalização para a mercadoria são mais simples do que os exigidos para uma exportação no regime drawback, ser utilizada para comprovar o adimplemento do drawback. Existe no Registro de Exportação local apropriado para que o contribuinte informe o número do Ato Concessório a que vincula (campo 2-f). Essa vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório visa ao controle fiscal do regime, de modo a evitar a comprovação de mais de uma operação drawback com os mesmos documentos de exportação.

Assim, concluiu a fiscalização que os Registros de Exportação, por não atenderem a esses requisitos, não são hábeis para comprovar o adimplemento do compromisso relativo ao drawback, deixando o contribuinte de demonstrar o preenchimento das condições previstas em lei ou contrato para efetivação do benefício, conforme arts. 134 e 136 do Regulamento Aduaneiro e art. 179 do Código Tributário Nacional- CTN.

Desse modo, prossegue o Relatório, como através do regime drawback é concedida a suspensão de impostos na importação sob condição de ulterior industrialização e exportação, não havendo prova do adimplemento desse compromisso impõe-se a exigência dos citados impostos, acrescidos de juros de mora e de multas de ofício, conforme enquadramento legal indicado nos Autos de Infração. Por fim o autuante esclarece que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário decorrente do inadimplemento do drawback, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a SECEX emite o Relatório de Comprovação de Drawback, conforme art. 138 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 2.472/88.

Cientificado do lançamento em 17/12/2001, conforme fls. 02, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência em 16/01/2002 apresentando a impugnação de fls. 83/91 acompanhada dos documentos de fls. 92/146, alegando, em síntese, que:

a) a recente situação econômica do País obrigou as empresas a procurarem mercados externos, pelo que a defendente obteve autorização para operar no regime drawback, realizando importações de insumos que, após beneficiamento, foram exportados, gerando as divisas de que tanto necessitava;

b) as exportações foram comprovadas perante autoridades competentes, que emitiram os relatórios de Comprovação de Drawback, suficientes para que a empresa entendesse que suas obrigações estavam adimplidas;

c) quando do Registro das Exportações, o agente encarregado, ao invés de digitar os códigos relativos às operações drawback, digitou código diverso, que gerou o entendimento fiscal de que havia irregularidades;

d) daí a descaracterizar inteiramente as operações realizadas pela empresa há uma enorme diferença pois a Deten Química, sobejamente conhecida pelas autoridades alfandegárias da 5ª Região Fiscal, não deixaria de atender aos ditames legais que regem a matéria, a não ser em caso de erro material no preenchimento do documentário de exportação, suficiente e necessário à comprovação da regular fruição do regime;

e) tal erro poderia quando muito, ser punido com a imposição de multa por descumprimento da norma que estabelece os códigos para facilitar a análise e fiscalização dos documentos de exportação, mas não autoriza o agente fiscal a descaracterizar a operação perfeita e acabada, como se fosse irregular ou ilegal;

f) o lançamento dos tributos efetivou-se quando da ocorrência do fato gerador, momento do ingresso, no País, do produto importado, dando-se concomitantemente a suspensão da exigibilidade dos impostos, passando a correr, daquela data, os prazos prescricionais e decadenciais, não se aplicando, na espécie, o art. 138 do Decreto-lei nº 37 de 1996, com redação dada pelo art. 4 º do Decreto nº 2.472,de 1998, uma vez que tais impostos não são dependentes de homologação por parte do sujeito ativo da obrigação tributária;

g) a cobrança do crédito tributário está invalidada pelo instituto da prescrição, previsto no CTN, o qual estabelece que encerra em cinco anos contados do lançamento, o direito do sujeito ativo cobrar créditos tributários;

h) a doutrina moderna preconiza que a interpretação de uma norma não deve conduzir necessariamente a uma única solução como sendo correta, mas possivelmente a várias soluções as quais tem igual valor, se bem que apenas uma delas se torne direito positivo no ato do aplicador do direito, não sendo admissível pretender, a partir de uma lei extrair uma única sentença justa

ou um único ato administrativo correto, o que representa questão de política do direito e não de teoria do direito;

i) não é permitido à autoridade fiscal, que tem o poder de analisar os atos que possam constituir em infração das normas legais descaracterizar uma operação perfeita e acabada, inquinada com vício de erro material, para pretender exigir do contribuinte que agiu de boa-fé um crédito tributário inexistente, bem como ignorar que o direito de cobrar está prescrito desde o término do prazo de cinco anos a contar do lançamento tributário suspenso;

j) cabe a realização de uma perícia contábil e fiscal, como forma de se demonstrar que não foi realizada nenhuma exportação ou venda no mercado interno dos insumos importados ao abrigo dos Atos Concessórios, senão aquelas resultantes da aplicação de tais insumos nos produtos industrializados, sendo cumprida, portanto, a obrigação de exportar.

A DRJ/Fortaleza decidiu pela procedência do lançamento, alegando, quanto as preliminares, em síntese que:

1. o prazo é decadencial e não é de prescrição;

2. o lançamento do II é por homologação;

3. no caso, há uma condição resolutória;

4. não tendo havido pagamento, não há o que homologar e não se aplica o § 4º do art. 150, do CTN e sim a regra do art.173, inciso I, reproduzido no art. 138 do Decreto-lei nº 37/66;

5. o fisco estava impedido de lançar os tributos até o término do regime, após a emissão do relatório final pela SECEX;

6. corrobora esse entendimento o Parecer COSIT nº 53/99;

7. em face disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado dentro do prazo decadencial previsto no art. 173 , I do CTN c/c art. 138 do Decreto lei nº 37/66;

8. a SRF detém a competência para fiscalizar o "drawback" conforme prevê o art. 3º da Portaria MEFP 594/92;

9. o pedido de perícia não foi formalizado nos termos do art. 16, do PAF, além do fato de ser prescindível para o deslinde da matéria.

No mérito, a legislação atinente impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime, e no caso não houve a vinculação da exportação ao Ato Concessório respectivo, bem como não houve indicação do código próprio da operação de "drawback"nos campos apropriados dos registros de Exportação, conforme preceitua o Parecer COSIT nº 53/99.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, acompanhado de prova de arrolamento de bens em garantia recursal (fls. 182/186).

Argumento em seu recurso, preliminarmente, que:

1. reitera as razões impugnatórias quanto ao erro de fato na identificação do código correspondente a exportação, nas REs, insurge-se contra o indeferimento do pedido de perícia contábil e fiscal, alegando que tal perícia é necessária para comprovar a aplicação dos insumos no produto exportado, o linearalquilbenzeno, único produto fabricado pela recorrente em sua fábrica de Camaçari, constituindo este fato, cerceamento do direito de defesa;

2. como segunda preliminar, reitera que ocorreu a decadência, fator impeditivo para o fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, transcrevendo ementas decisões do 3ºConselho de Contribuintes nesse sentido, observando-se que na impugnação, confunde os institutos de prescrição e da decadência, corrigindo tal confusão na fase recursal.

No mérito, reitera os argumentos atinentes à questão da interpretação legal, alegando que o fisco procedeu a uma interpretação extensiva para os fatos ocorridos, o que propiciou a exigibilidade do crédito tributário para mercadorias supostamente não exportadas.

Finalmente, protesta pela realização da perícia contábil, o que restaria demonstrada a exportação do produto fabricado com os insumos importados em regime de "drawback".

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.140
ACÓRDÃO Nº : 301-30.537

VOTO

Rejeito a primeira preliminar por descumprida a exigência prescrita no art. 16, inciso IV e § 1º do Decreto nº 70.235/72, não restando caracterizado o cerceamento do direito de defesa alegado pelo recorrente.

Passo a seguir a analisar a questão preliminar da decadência suscitada pela recorrente.

Embora entenda a Recorrida quanto ao prazo decadencial que:

> "Tratando-se de importação efetuada ao amparo do regime de drawback, modalidade suspensão, o termo de inicio do prazo decadencial para lançamento dos impostos corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do relatório Final de comprovação de Drawback", tenho entendimento diverso, e é com base nos argumentos a seguir expostos que passo a analisar a questão.

Ocorre que, o imposto de importação é pago por antecipação, por força da legislação específica, caracterizando-se assim, seu lançamento como do tipo "por homologação", procedimento, portanto, com toda a proteção da legalidade, por integrar, por ser inerente ao lançamento "por homologação" com prazo de cinco anos, previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Em se tratando de imposto de importação a modalidade é de lançamento por homologação, e, confirma tal afirmação o artigo 7º da Instrução Normativa SRF nº 69/96:

> "O pagamento dos impostos incidentes na importação, assim como dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos anti-dumping, compensatórios ou de salvaguarda, será efetuado previamente ao registro da declaração, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais –DARF, independentemente de visto da fiscalização aduaneira, em qualquer agência dos bancos autorizados a arrecadar receitas federais."(grifo nosso) (art. 150 do CTN).

Ademais a doutrina também é pacífica no sentido de que o lançamento do imposto de importação é por homologação. Veja-se a respeito o trabalho de José Carlos Garça Wagner "Do lançamento por homologação dos impostos sujeitos ao pagamento antecipado sem prévio exame pela autoridade

administrativa e da sua execução judicial", publicado na Resenha Tributária – Comentário- Imposto de Renda, vol II, 1979, págs 443 e segs.

Ainda sobre o tema Luciano Amaro em seu brilhante trabalho "Lançamento por homologação e decadência", publicado na Resenha Tributária – Comentários - Imposto de Renda , vol. II, 1975, págs 333 e segs., assim leciona:

> "Define-se, aí, pois, um prazo de decadência, que se traduz na perda do direito da Fazenda de, negando homologação à atividade do sujeito passivo (antecipação de pagamento), lançar de ofício. Não agindo a tempo, perde o direito de fazê-lo. O prazo , pois, é de perda do direito de lançar de ofício, e o termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador, como está expresso no citado art. 150, parágrafo 4°. O lançamento de ofício não tem, por conseguinte, o marco inicial de decadência definido no art. 173 do CTN. Na espécie focalizada, o termo inicial será a data do fato gerador, e trata-se, como se viu, de lançamento de ofício (como modalidade substitutiva do lançamento por homologação). É um lançamento de ofício que o fisco poderia ter efetuado se agisse tempestivamente; como não agiu, decaiu do direito de fazê-lo. Ao mesmo tempo, com a homologação ficta, aperfeiçoou-se o lançamento por homologação."

Portanto, o despacho aduaneiro relativo ao regime aduaneiro especial de "drawback" é um despacho para consumo, conforme determinado pela legislação abaixo:

Ressalta-se o contexto em que afirma o Ato Declaratório CCA nº 115, de 31/10/86 (DOU 06.11.86), *in verbis*:

> "2-Entende-se por "despacho para consumo" o despacho aduaneiro de mercadoria importada a título definitivo.
> 2.1 Tem-se como despacho para consumo:
> o despacho aduaneiro de mercadorias importadas sob o regime de "drawback" em qualquer de suas modalidades.

Prescreve ainda a Portaria do Ministro da Fazenda nº 300, de 31/08/88 (DOU 02/09/88):

> "2 Para os efeitos desta Portaria compreende-se por : despacho para consumo, o conjunto de atos que tem por objeto satisfeitas todas as exigências legais, colocar a mercadoria nacionalizada à disposição do adquirente estabelecido no País, para seu uso ou consumo; nacionalização de mercadoria, é a sequência de atos que transferem a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional."

Deve ser considerado assim, que trata-se de mercadoria despachada para consumo, pois a recorrente importou os componentes pelo regime de "drawback", o fisco teria o prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, o Registro da Declaração de Importação, para exercer o direito de lançar ou homologar o crédito tributário. Entretanto não o fez no prazo legal, ou seja, o termo final do prazo decadencial é anterior à data da ciência do lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração. As DI's foram registradas no período de 30/03/1995 a 10/08/1995, sendo que o Auto de Infração foi notificado a 19/12/2001.

Concluí-se que o fato gerador do imposto de importação nos despachos para consumo ocorre na data do registro da declaração de importação

O lançamento do Imposto de Importação constitui uma modalidade de lançamento por homologação, e sendo assim começará a fluir o prazo decadencial à partir do fato gerador. Com efeito, a data do fato gerador, nos despachos para consumo, do Imposto de Importação ocorre na data do registro da Declaração de Importação (Decreto-lei nº 37/66) por força do disposto no artigo 87 do Regulamento Aduaneiro:

> "Art 87 –Para efeito de calculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37/66, artigo 23, parágrafo único): (1)na data do registro de declaração de importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:
> a) ingressada no país em regime suspensivo de tributação (grifo nosso)

Neste sentido fica entendido por despacho para consumo o despacho aduaneiro de mercadoria a título definitivo, nele se incluindo o despacho aduaneiro de mercadorias importadas sob o regime de "drawback", em qualquer de suas modalidades, como é o caso.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais assim decidiu no Acórdão nº CSRF/03-02985 (DOU 16/08/99):

> "DRAWBACK- O fato gerador do II é a data do registro da DI."

Contudo, devem ser destacados neste contexto as seguintes posições:

1- O desembaraço aduaneiro não homologa o lançamento tributário

Assim determina a jurisprudência predominante, conforme se demonstrará no decorrer da exposição de argumentos, bem como acórdãos citados.

Dispõe sobre a matéria o Acórdão do Terceiro Conselho de Contribuintes nº 301-26935- DOU 27/10/93:

> "1. A data do registro da Declaração de Importação é o momento de ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação (art. 23 do D.L. 37/66 e art. 87/I do R.A)
> 2. O lançamento determina o montante do tributo devido e reporta-se à data de ocorrência do fato gerador (art. 142 e 144do CTN) sendo irrelevante, neste caso, a data do desembaraço aduaneiro."(grifos nossos)

2- O prazo decadencial começa a fluir impreterivelmente a partir da ocorrência do fato gerador

Da mesma maneira (igual a legislação e a doutrina) dispõe a jurisprudência predominante sobre o assunto (drawback), onde o fisco teria o prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, o Registro da Declaração de Importação, para exercer o direito de lançar ou homologar o crédito tributário. Entretanto não o fez no prazo legal, portanto sendo pacífico o entendimento administrativo no sentido que transcorrido o qüinqüênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, conforme demonstram os seguintes Acórdãos do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes a seguir:

> "Acórdão 302-33420, (DOU 26/03/98)
> DRAWBACK – DECADÊNCIA – ART. 150, PARÁGRAFO 4º DO CTN. O prazo decadencial, nas hipóteses de Drawback é computado em conformidade com o parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, excluindo-se o prazo para comprovação do estabelecido no Ato Concessório."

> "Acórdão 302-32474, (DOU 03/11/93)
> DRAWBACK. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS. DIVERGÊNCIA NA DESCRIÇÃO DE MERCADORIAS. Decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso do Imposto de Importação, após decorrido o prazo de cinco anos da data do Registro da Declaração de Importação – ocorrência do fato gerador – por ser seu lançamento por homologação (art. 150, parágrafo 4ª do CTN). Acolhida a preliminar de decadência argüida pela recorrente." (grifos nossos)

> "Acórdão 301-27903 (DOU 24/06/97)
> DRAWBACK – SUSPENSÃO DE TRIBUTOS – Decai o direito de a Fazenda pública constituir o crédito tributário no caso do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos

Industrializados vinculado à importação, após decorrido o prazo determinado pelo CTN para o lançamento. Acolhida a preliminar de decadência argüida pela recorrente."

Ainda sobre fluência do prazo decadencial com aplicabilidade do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, são unânimes os acórdãos do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme transcritos:

Acórdão 3º CC nº 303-27174- DOU 05/07/93
Acórdão 3º CC nº 301-23083- DOU 27/06/83
Acórdão 3º CC nº 303-27375- DOU 05/07/93
Acórdão 3º CC nº 302-33389- DOU 24/02/99
Acórdão 3º CC nº 303-27609- DOU 10/10/95
Acórdão 3º CC nº 303-27541- DOU 08/06/97
Acórdão 2º CC nº 202-00214- DOU 28/09/87
Acórdão 2º CC nº 203-02622- DOU 24/03/97
Acórdão 1º CC nº 105-11411- DOU 13/08/97
Acórdão 1º CC nº 107- 2874 - DOU 22/01/97
Acórdão 1º CC nº 107- 2996- DOU 22/01/01
Acórdão 1º CC nº 108- 6713- DOU 19/12/01
Acórdão 1º CC nº 108- 6471- DOU 28/06/01
Acórdão 1º CC nº 108- 6472- DOU 28/06/01
Acórdão 1º CC nº 107- 2787- DOU 22/01/97
Acórdão 1º CC nº 108-3972 - DOU 27/05/97
Acórdão 1º CC nº 101-91373- DOU 19/11/97
Acórdão 1º CC nº 101-92657- DOU 21/06/99
Acórdão 1º CC nº 101-92961- DOU 14/03/00

Deve ser destacado dentre os inúmeros acórdãos citados o ponto em que são unânimes, todos definem que: conta-se a decadência a partir do fato gerador.

Destaca-se na mesma posição, conforme observado da jurisprudência predominante, o acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes que segue:

"Acórdão 105.11411 (DOU 13/08/97)
DECADÊNCIA - RECONHECIMENTO DE OFÍCIO - A decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez ocorrida, é insanável e por força do princípio da moralidade administrativa deve ser reconhecida de ofício, independentemente do pedido do interessado.
IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - ANO-BASE DE 1.985- EXERCÍCIO DE 1.986 - Por tratar-se de lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário

> relativo ao IRPJ, no período supra, somente poderia ser efetuado no prazo de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. Após o decurso desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150 § 4º do CTN)."

E esse é o entendimento objeto do acórdão do TRF -1ª Região que deu provimento à Apelação Cível nº 93.01.25355 - 0 (MG) publicada no DJU de 03/10/97, pg. 81577:

> "Tributário. Execução Fiscal. Tributo lançado por homologação. Decadência. CTN, art. 150, § 4º.
> Não há prescrição antes da constituição do crédito tributário.
> 1. A decadência, no lançamento por homologação, é regida pelo § 4º do art. 150 do CTN, fluindo a partir da ocorrência do fato gerador, com termo final na data da constituição do crédito tributário.
> 2. Apelação a que se dá provimento para reformar a sentença, julgando os embargos procedentes e desconstituindo a execução fiscal, com inversão dos ônus da sucumbência."

Por todo o exposto, conclui-se que o prazo decadencial é fatal, pois dentro de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, não admitindo interrupção nem suspensão é que o legislador prevê para o regime de drawback o prazo máximo (inicial mais prorrogação) em 5 anos (Decreto-lei nº 37/76, art. 71; Decreto nº 91.030/85, redação do Decreto nº 636/92, art. 318).

Ademais, a digna autoridade julgadora de Primeira Instância concorda em que o regime de "drawback"- suspensão comporta uma condição resolutiva, razão porque, deveria o fisco, antes de decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, proceder ao lançamento para prevenir a decadência. É o que prescreve o art. 63 da Lei nº 9.430/96 e que deflui do contexto dos arts 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, *in verbis:*

> "Art. 455. Revisão aduaneira é ao ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-lei nº 37/66, artigo 54).
>
> Art. 456. A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, artigo 149, parágrafo único)."

Vê-se, portanto, que a melhor doutrina e a jurisprudência administrativa e judicial são unânimes no sentido de que no lançamento por homologação aplica-se o artigo 150, § 4º, e no lançamento por declaração, o artigo 173, inciso I, ambos do CTN. Neste sentido, também são os acórdãos do 1º CC nº 108-04211 (DOU 31/07/97) e 2º CC nº 203-02622 (DOU 24/03/97). O artigo 138 do Decreto-lei nº 37/66 deve ser interpretado em consonância com o CTN, para os casos do imposto lançado por declaração e não, por homologação.

Acolho, portanto a preliminar de decadência, abstendo-me *ipso facto* de examinar as razões de mérito.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

JOSÉ LENCE CARLUCI – Relator

RECURSO Nº : 125.140
ACÓRDÃO Nº : 301-30.537

DECLARAÇÃO DE VOTO

No que concerne à preliminar de decadência argüida pelo recorrente, cumpre observar que o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente ao imposto de importação, foi objeto de disposição específica do Decreto-lei nº 37/66, na redação que lhe deu o art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/88, *verbis*:

> *"Art. 138 – O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.*
> *Parágrafo único – Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado."*

A norma é pacífica no sentido de tratar, no *caput*, da situação de não lançamento do tributo e, em seu parágrafo único, da em que houve o pagamento, relacionada esta última com o art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN). Entendo que, como a hipótese em exame – drawback modalidade de suspensão - não diz respeito à exigência de diferença de tributo pago no despacho aduaneiro de importação, de que trata o parágrafo único acima transcrito, a matéria só poderá ser subsumida no *caput* do artigo, referente a situações em que não se verificou qualquer pagamento de imposto.

E relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, disposição similar está expressamente prevista no art. 116, inciso II, do Decreto nº 2.637, de 25/6/98, que regulamenta esse imposto, em vigor à época do lançamento, dispositivo esse cuja base legal é o art. 173, inciso I, do CTN.

Dispõe a referida norma regulamentar, verbis:

> *"Art. 116. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:*
>
> *I – da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º);*
>
> *II – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I); (.....)"*

O retrocitado art. 116 do RIPI/98 também não deixa qualquer dúvida quanto ao fato de que o seu inciso II trata de situação em que não se efetivou qualquer antecipação do imposto, remanescendo o inciso I para as situações em que tenha ocorrido tal antecipação.

Entendo que, como a hipótese em exame – *drawback* modalidade de suspensão - não diz respeito à exigência de diferença do imposto, porque não foi efetuado qualquer pagamento, a matéria ser subsumida no art. 173, inciso I, do CTN, que trata de situação distinta da de homologação de pagamento, esta referida nos arts. 150, § 4° do CTN e 116, inciso I, do Decreto nº 2.637/98.

A regra que dispõe quanto à efetiva ocorrência de antecipação do imposto para que o lançamento possa enquadrar-se na hipótese de homologação acima referida, encontra-se explicitada com a devida propriedade e clareza nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 101.407-SP – Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (D.J de 8/5/2000), de lavra do eminente Ministro Ari Pargendler, *verbis*:

> *"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.* (destaquei)

Sob essa mesma ótica destaca-se o Acórdão nº 202-13544 do Segundo Conselho de Contribuintes (Sessão de 22/1/2002 – DOU de 15/10/2002, p. 33), *verbis:*

> "(...) COFINS – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do

> crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. STJ REsp. nº 199560/SP (98/00988482-8) (...) Recurso a que se nega provimento."

Tal entendimento foi adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata do Acórdão nº CSRF/02-01.024, em Sessão de 21/6/2001 (DOU de 30/10/2002, p. 63), *verbis*:

> *"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PASEP – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que não houve a antecipação do pagamento, rege-se pelo art. 173 do Código Tributário Nacional, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. Recurso provido em parte"*

Na hipótese, trata-se de benefício fiscal concedido sob condição resolutiva, em que a Fazenda Nacional só poderá agir após ter conhecimento, de parte do órgão administrador do benefício, no caso, a Secretaria de Comércio Exterior (Secex), do Relatório de Comprovação de Drawback que demonstre o cumprimento ou não do compromisso assumido. Vale dizer, o crédito tributário correspondente só poderá ser exigido do beneficiário do regime se inadimplido o compromisso de exportação por ele assumido, fato que somente poderá ser do conhecimento do Fisco após a manifestação do órgão concedente e administrador do benefício.

A respeito, cumpre ressaltar o apropriado Relatório de Fiscalização que, em seu item 5 (fl. 21), dispôs no mesmo sentido, ressaltando que: "no caso específico do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-suspensão, só é possível à Secretaria da Receita Federal fazer qualquer lançamento após tomar conhecimento do adimplemento ou não dos compromissos assumidos pela beneficiária, o que se dá somente no encerramento do Ato Concessório, ocasião em que a Secex envia o Relatório de Comprovação de Drawback. Não poderia obviamente fazer qualquer fiscalização antes de encerradas as exportações que o beneficiário entende ter de efetuar para cumprir o compromisso acertado por ocasião da emissão do Ato Concessório, e informar ao órgão competente que por sua vez envia essas informações à Secretaria da Receita Federal. A partir daí podem ser efetuados os procedimentos de fiscalização. Logo, para importações efetuadas ao amparo do regime Drawback-suspensão, a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi emitido o Relatório de Comprovação."

Em sendo assim, o prazo de cinco anos para o fisco exercer a ação de exigência do imposto é o consagrado no art. 173, inciso I, do CTN, com o qual, aliás, o art. 138 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/88, dispõe no mesmo sentido quando a exigência também disser respeito ao Imposto de Importação.

A alegação do recorrente, de que o prazo decadencial tem início com a data do fato gerador da obrigação tributária - no caso, o desembaraço aduaneiro -, não guarda qualquer compatibilidade com a legislação pertinente, nem com ela é razoável, visto não haver como o Fisco agir enquanto estiverem se desenvolvendo as operações pertinentes ao benefício, inclusive eventuais alterações solicitadas pela beneficiária e aceitas por seu órgão administrador.

Decisões emanadas deste Colegiado propugnam por esse entendimento, como se vê pela farta jurisprudência sobre a matéria, objeto dos tão bem formulados acórdãos nºs. 302-33.389 (DOU 24/2/99, p. 87), relator Ricardo Luz de Barros Barreto e 303-27.807 (DOU de 24/3/97, p. 5737), relatora Sandra Maria Faroni, que determina a aplicação, no caso, da regra expressa no art. 173, I, do CTN, verbis:

> *"DECADÊNCIA – DRAWBACK SUSPENSÃO*
> *O termo "a quo" para contagem do prazo decadencial, a ser considerado no regime drawback suspensão, deve ser aquele correspondente ao término do regime, pois impossibilitada a fiscalização de exigir tributo não recolhido no momento do desembaraço, por conseqüência do regime drawback suspensão e diante da possibilidade do compromisso assumido ser cumprido e tempestivamente. Recurso negado."* (Ac. 302-33.389)

> *"EMPRESA BENEFICIÁRIA DE PROGRAMA BEFIEX.*
> *Decadência. Somente com a comunicação do órgão administrador do programa à SRF, pode esta iniciar a atividade verificadora para fins de lançamento, caracterizando-se esse fato como concretizador do seu direito para fins de contagem do prazo decadencial previsto no parágrafo 1* (sic) *do art. 173 do CTN. Recurso não provido."* (Ac. 303-27.807)

No mesmo sentido o Acórdão nº 301-29.984 em processo de minha relatoria (sessão de 17/10/2001), cuja ementa dispôs, *verbis*:

> *"DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.*
> *O prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente do regime de drawback é o consagrado no art. 173, inciso I, do CTN, cuja contagem só pode ocorrer após a emissão do relatório de comprovação emitido pelo órgão administrador do benefício. (.....) Recurso parcialmente provido".*

À vista do que aqui se expôs, não vejo como subsistir a alegação da recorrente no sentido de ser incluído o regime de drawback nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN, de forma a que o prazo de decadência seja contado a partir da data do registro da declaração de importação.

Com efeito, e apenas a título exemplificativo, a vigorar tal interpretação, jamais seria possível ao Fisco o lançamento decorrente de inadimplemento de compromissos de drawback nos casos de aplicação desse regime aduaneiro especial para a importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, quando for concedido o prazo de suspensão de cinco anos, como facultado pelo art. 250, § 4°, do Regulamento Aduaneiro/85, vigente à época (norma que, no Regulamento atual, está indicada no art. 340 do Decreto n° 4.543, de 26/12/2002), tendo em vista que o prazo de exportação seria o mesmo do de decadência. Nesse caso, no momento em que fosse atingido o prazo para o cumprimento do compromisso de exportação, e diligenciasse o Fisco para a exigência do crédito tributário devido, já teria ocorrido a decadência, pelos prazos idênticos.

E apenas para argumentar, a valer a interpretação de que nos casos de benefício fiscal concedido sob condição resolutiva, a contagem do prazo de decadência iniciar-se-ia com a data do registro da declaração de importação, o Fisco teria, então, que exercer a sua atividade de lançamento já no momento do despacho aduaneiro.

Tal procedimento seria absurdo e, com razão, poderia ser argüida pelos contribuintes a prática de arbitrariedade ou, até, o excesso de exação (§ 1° do art. 316 do Código Penal, com a redação dada pelo art. 20 da Lei n° 8.137/90), tendo em vista ser totalmente descabida a exigência dos tributos enquanto se estiver desenvolvendo o processo de importação dos insumos e de exportação dos produtos obtidos, razão de ser do regime de drawback na modalidade de suspensão. E a observação é plenamente válida porque o crime de excesso de exação pode acontecer sob diversas formas, compreendendo tanto, de forma expressa, a exigência de tributo que o agente sabe ser indevido, como também, e aí de forma implícita, a exigência de tributo que sabe-se ser, naquele momento, indevido.

Isso sem falar nos reflexos de tal lançamento, como, por exemplo: a impossibilidade de impugnação da exigência no prazo de lei, pelo óbvio desconhecimento dos eventos futuros; a também óbvia impossibilidade da exigência de quaisquer penalidades por parte do Fisco, tendo em vista inexistir inadimplência do programa no momento do despacho (por não ter ainda ocorrido falta de pagamento de tributos no prazo previsto no parágrafo único do art. 319 do Regulamento Aduaneiro/85, a ocorrer após o vencimento do drawback); a existência de custos processuais imensamente mais dispendiosos para o contribuinte, visto que o lançamento teria que ser efetuado pela totalidade dos tributos, não sendo consideradas as exportações que somente no futuro seriam processadas etc.

Tais motivos demonstram, à saciedade, a ilogicidade do lançamento por ocasião do despacho aduaneiro ou enquanto estiver se desenvolvendo o programa de exportação.

E se ilógica é a exigência dos tributos por ocasião do despacho aduaneiro de mercadorias às quais se aplique o regime de drawback, ou durante o prazo de exportação, outro não pode ser o procedimento fiscal que não o de drawback início à exigência tributária **após** se ter desenvolvido o programa de exportação e a Secretaria da Receita Federal ter sido informada, pelo órgão concedente do benefício, sobre o cumprimento ou não do compromisso assumido pelo beneficiário. E essa hipótese leva, invariavelmente, para a situação expressamente prevista no art. 173, inciso I, do CTN e no art. 116, inciso II, do Decreto nº 2.637/98.

Nesse sentido e em conformidade com a legislação citada, já assim se explicitava o Parecer Normativo nº 9/84 da Coordenação do Sistema de Tributação (DOU de 4/5/84) que, ao tratar de caso análogo, assim se pronunciou, verbis:

> *"9. Considerando que nos casos de isenção sujeita a condição resolutiva, a obrigação tributária, ao contrário, nasce sujeita a condição suspensiva, é de se concluir que, verificado o descumprimento, por parte dos beneficiários dos incentivos fiscais em foco, das condições estipuladas pelo Ministério da Indústria e do Comércio (art. 2° do Decreto-lei nº 1.137/70), exsurge, nesta data e só então, para a Fazenda Pública, o direito de efetuar o lançamento dos tributos decorrentes das obrigações tributárias que, antes, se conceituavam como condicionais.*
> *10. Para o fim previsto no art. 173 do CTN, o prazo decadencial de cinco anos será contado a partir da data em que o CDI der conhecimento às partes interessadas - contribuinte e Secretaria da Receita Federal – do ato revogatório dos incentivos fiscais."*
> (destaquei)

Finalmente, consentâneo com essa interpretação, o Parecer Cosit nº 53, de 22/7/99, tratou especificamente da matéria, explicitando, *verbis*:

> *"DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. CONTAGEM DE PRAZO.*
> *O termo inicial para contagem do prazo decadencial no regime de drawback, modalidade de suspensão, será o 1° dia do ano seguinte ao do recebimento do Relatório (final) de Comprovação de Drawback, emitido pela Secex e encaminhado á SRF, para cientificação quanto ao inadimplemento do compromisso de exportação.*
> *Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966, art. 173; art. 138 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 4° do Decreto-lei nº 2.472/1988"*

No caso ora em exame, o desembaraço aduaneiro das mercadorias ocorreu em 3/2/95, 5/1/96 e 22/2/96. E os relatórios finais foram emitidos pela Secex em 3/1/96 e em 22/7/96. Assim, somente em 1°/1/97 começou a correr o prazo de

decadência, o qual viria a expirar em 31/12/2001. Como o Auto de Infração foi objeto da devida ciência em 7/12/2001, não há que se falar em decadência.

Assim, somente após as datas acima citadas, relativas aos relatórios finais, poderia a SRF agir para cobrar os impostos decorrentes do inadimplemento do compromisso; antes não, porque o prazo estava correndo apenas para que o sujeito passivo satisfizesse as obrigações compromissadas. De acordo com o disposto na legislação referida (Lei nº 5.172/66, art. 173, I, Decreto-lei nº 37/66, art. 138, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/88, e Decreto nº 2.637/98, art. 116, II), somente a partir daquelas datas poderia a SRF agir e, portanto, somente aí poderia tornar exigível o tributo.

Trata-se, assim, de caso em que o prazo começa a correr a partir do 1º dia do exercício seguinte, ou seja, 1º/1/1997, com base na legislação retrocitada. Destarte, o lançamento objeto de regular notificação em 7/12/2001 tem plena eficácia e validade, pois a data-limite para a perfectibilização do lançamento era 31/12/2001, não assistindo razão à recorrente no que concerne à preliminar levantada.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso por tempestivo, para não acolher a preliminar de decadência argüida pelo recorrente, em vista das razões expostas neste voto.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Conselheiro

RECURSO Nº : 125.140
ACÓRDÃO Nº : 301-30.537

DECLARAÇÃO DE VOTO

Divirjo do nobre Conselheiro Relator, e acolho a preliminar de cerceamento de defesa, pois o indeferimento da perícia se deu, unicamente, pela falta de observância do formalismo traçado no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Entendo que no processo administrativo tributário, especialmente, deve haver uma maior flexibilidade das normas procedimentais em razão da instrumentalidade do processo para consecução dos objetivos finais, quais sejam o acertamento da relação tributária com base na verdade real.

> As transformações políticas, sociais e econômicas havidas no decorrer das últimas décadas foram responsáveis por mudanças significativas concernentes à metodologia do Direito Processual Civil brasileiro.

Na esteira desta evolução, o processo passou a ser entendido como um instrumento para a obtenção de um fim maior, qual seja a pacificação social com justiça. Neste contexto, saliente-se o lado negativo do princípio da instrumentalidade, que, nos dizeres do eminente jurista Cândido Rangel Dinamarco, trata-se da instrumentalidade realçada e invocada como fator de contenção de exageros e distorções, na tentativa de flexibilizar a excessiva preocupação com as questões processuais que venham a desvirtuar a condição instrumental do processo.

No entendimento do ilustre Professor, o excesso de formalismo no emprego da técnica processual acaba por menosprezar a advertência de que as formas são apenas meios preordenados aos objetivos específicos do processo. [1]

Neste diapasão, cumpre-se destacar a finalidade do Processo Administrativo Fiscal. Independentemente do caráter administrativo do processo em referência, o fim a que se busca, com o auxílio da técnica processual, é a justiça fiscal.[2] Tal finalidade pauta-se no princípio do processo administrativo fiscal da busca pela verdade material, o qual se expressa na necessidade de obtenção da verdade real quanto à ocorrência do fato gerador.

> O predomínio deste princípio no direito processual fiscal desponta em razão da necessidade de aferição da legalidade da tributação, sem a qual os contribuintes encontrar-se-iam à mercê de interesses e incertezas e sujeitos a abusos de poder incompatíveis com os preceitos constitucionais.

---

[1] Cf. C. R. Dinamarco, *A Instrumentalidade do Processo*, p. 268.
[2] Cf. A. S. Cabral, *Processo Administrativo Fiscal*, p. 29.

Por esta razão, a liberdade de atuação do julgador no Processo Administrativo Fiscal é maior que a liberdade do juiz, uma vez que a verdade intentada no Judiciário, a chamada verdade formal, é colhida mediante fatos e provas trazidas pelas partes. No Processo Administrativo Fiscal, o julgador, para formar sua convicção, pode autorizar diligências, perícias e a juntada de novas provas, não estando adstrito ao material probatório trazido pelas partes.

Desta forma, a justiça fiscal é finalidade processual intimamente ligada à atividade do julgador, a seu poder de decisão e ingerência no processo.

Ressalte-se que o "acertamento" do processo fiscal tributário é expressão deste poder de ingerência do julgador, em vista a atingir os objetivos que é chamado a cultuar e, perante os quais, o complexo de atos processuais desponta como um sistema que não tem valor por si.

O momento de decisão é um momento valorativo, onde são valorados os fatos e as situações e onde devem ser sopesados o formalismo processual e os objetivos a serem atingidos. Por todo o exposto, tem-se que a flexibilidade das normas procedimentais não é fator impeditivo da garantia da certeza e segurança nas decisões mas sim instrumento do princípio finalístico do contencioso tributário, expresso no interesse social de obtenção da justiça fiscal.

"As formas são necessárias, mas o formalismo é uma deformação".
(Enrico Tullio Liebman)[3]

Isto posto, meu voto é no sentido de ser acolhida a preliminar, abrindo-se oportunidade para o recorrente fazer a prova de seu direito.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ - Conselheira

[3] CF. E. T. Liebman, *Manual*, I, n.117, trad., p. 258, *apud* C. R. Dinamarco, (op. cit. p. 266).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº: 10580.009779/2001-98
Recurso nº: 125.140

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-30.537.

Brasília-DF, 15 de abril de 2003.

Atenciosamente,

Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em: