



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

Processo nº : 10831.007370/99-80
Recurso nº : 128.359
Acórdão nº : 303-32.523
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Recorrente : THERMO KING DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP

**COMPETÊNCIAS COMPLEMENTARES DA SRF E DA SECEX.
ALTERAÇÃO DE PRAZO DO ATO CONCESSÓRIO.**

Não há dúvida quanto à competência da SRF para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito da suspensão de tributos. Igualmente inquestionável é a competência da SECEX para a concessão e prorrogação dos atos concessórios. A ação fiscal da SRF pode e deve se dar em complementação ao trabalho da SECEX.

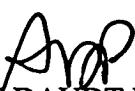
DRAWBACK. PRESCRIÇÃO.


O auto de infração foi cientificado ao contribuinte depois do esgotamento do prazo prescricional. Por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, constitui-se o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, até a data em que a mercadoria deve ser exportada. A partir do esgotamento do prazo concedido para a exportação, via Ato Concessório, começa a fluir o prazo de cinco anos para a prescrição.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a prejudicial de extinção do prazo para exigir os tributos, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Nanci Gama e Nilton Luiz Bartoli que votaram pela conclusão.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 02 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

RELATÓRIO

Este processo trata da exigência veiculada pelo auto de infração lavrado contra a empresa acima identificada por descumprimento do compromisso do Regime Aduaneiro Especial de Drawback - modalidade Suspensão, assumido mediante os Atos Concessórios (AC's) 1909-92/195-1 e 1909-92/236-2.

Com relação ao primeiro AC acima mencionado (de 18/08/1992) foi emitido o Aditivo nº 0909-92/195-1, de 08.09.1993, alterando o prazo de validade para 18/01/1994. Em 22/04/1994 foi emitido novo Aditivo nº 52-94/129-5 alterando diversos itens.

Também em 22/04/1994 foi emitido o Relatório de Comprovação de Drawback pelo qual a CACEX, com base nas informações da empresa, considerou encerrado em seu âmbito o referido AC, dando-o por adimplido.

Quanto ao segundo AC mencionado no primeiro parágrafo, foi emitido o Aditivo nº 1990-93/488-0, em 28/10/1993, alterando o seu prazo de validade para 26/04/1992. Em 04/11/1994 foi emitido novo Aditivo nº 52-94/369-7 alterando diversos itens do referido AC.

O Relatório de Comprovação deste segundo AC foi emitido em 04/11/1996 pela SECEX que o considerou adimplido.

Cientificada dos referidos Relatórios de Comprovação a fiscalização da SRF iniciou seu procedimento e exame das operações de importação e exportação relativos aos AC's mencionados.

A fiscalização identificou a ausência, total ou parcial, de comprovantes necessários relativos aos estoques e consumo de insumos estrangeiros e saídas de produtos finais, elaborados com esses insumos, objeto do drawback-suspensão. Intimada a apresentar tais comprovações a interessada somente atendeu parcialmente e com documentos considerados sem valor probante. Consta que nos documentos apresentados não figuravam nos Registros de Exportação (RE's) o nº do código relativo ao regime especial de drawback-suspensão, conforme exige a Portaria SECEX 02/92, art. 10, § 3º, e que grande parte das comprovações de exportações referiam-se a outras empresas que não integram os respectivos atos concessórios.

Por isso foi lavrado o auto de infração, para exigência do imposto de importação(I I) e do IPI-vinculado até então suspensos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

A autuada apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 2987/3020, que leio em sessão, e a seguir apenas se resume em tópicos:



Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

1. Alega a prescrição do direito da Fazenda cobrar o suposto crédito tributário que o auto de infração foi lavrado em 10/12/1999 e a última exportação ocorreu em agosto/1993.

2. O fato gerador do I I é a data do registro da DI e a do IPI-v á data do desembaraço, no caso em agosto/1993, e estando ambos submetidos ao lançamento por homologação, o prazo para lançar era até 1998, portanto houve decadência.

3. Sendo o drawback criado para estimular a exportação deve a fiscalização atentar para a sua finalidade definida em lei e não pode o descumprimento de regras acessórias implicar sanção não prevista em lei.

4. O impugnante relacionou por anexos as importações realizadas referente aos AC's (Anexos I e II) e as exportações no período de vigência do Drawback (Anexos III e IV), bem como um quadro comparativo entre as importações e as exportações (Anexos V e VI). Mesmo que não ocorresse a vinculação individualizada por peça, isso não impediria a fruição do benefício em face da fungibilidade das matérias primas envolvidas no processo de produção considerado. Trata-se, no caso, de drawback genérico, a descrição das matérias primas a serem importadas e a dos produtos a serem exportados é genérica, importando os valores globais, representando uma exceção ao princípio da vinculação física.

5. O compromisso abrange a importação de partes e peças para aparelhos para condicionamento de ar para ônibus, e a exportação de aparelhos para condicionamento de ar para ônibus marca Thermo King, limitados em valor, máximo para as importações e mínimo para as exportações. A operação é avaliada pelo compromisso global.

6. A falta de anotação do nº dos AC's nos RE's deve ser entendida como simples falha formal, desde que comprovada a exportação, e não impedem a comprovação do adimplemento do compromisso.

7. A utilização no RE do código 80000 em nada prejudica o fato do atendimento do compromisso que é razão do benefício fiscal, desde que haja vinculação de fato, com fundamento no art. 2º da Portaria SECEX 7/93.

8. Algumas exportações foram realizadas na modalidade do drawback intermediário, mas o que importa é saber que as exportações compromissadas ocorreram.

A DRJ/São Paulo II decidiu pela procedência do lançamento tributário, conforme se vê às fls. 5043/5061, tendo-se fundamentado nas seguintes alegações principais:

1. Preliminarmente rejeita o pedido de produção de provas adicionais sob a alegação de que o momento processual para isto

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

é o da impugnação, sob pena de preclusão, com exceção das hipóteses mencionadas no art.16,§4º do PAF, que não é o caso.

2. Da não decadência. Quando a natureza do tributo enquadra-se no lançamento por homologação ou por declaração, mas o contribuinte não antecipa o pagamento ou não apresenta a declaração, estar-se-á à frente de situação de inércia do contribuinte aliada ao desconhecimento do fato por parte do fisco, e então na dicção do CTN o prazo decadencial somente se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que passou a existir a possibilidade de o fisco efetuar o lançamento de ofício em substituição às duas modalidades antes citadas (conforme art.173,I,CTN). Na legislação aduaneira, em consonância com o CTN dispõe o art.138 do DI 37/66.
3. No caso concreto havia uma isenção sob condição resolutiva posto que as importações realizadas sob o regime de drawback-suspensão levam a que se tenha no momento inicial a suspensão da exigência do crédito tributário que se converterá em isenção desde o início caso a condição seja atendida. Assim só caberá a formalização do lançamento de ofício quando esgotado o prazo para a exportação, a CACEX (DECEX) informar à SRF via Relatório de Comprovação de Drawback (RCD) o cumprimento, ou não, do compromisso de exportação.
4. Por outro lado o RCD se fundamenta somente nos documentos apresentados pela empresa beneficiária sem qualquer exame do seu teor, e cabe à SRF promover a fiscalização das informações prestadas, ou seja, verificar se efetivamente ocorreu a importação prevista e descrita no AC com indicação de quantidade e valor e se tais insumos foram utilizados na elaboração do produto exportado, verificando ainda a documentação de importação e de exportação, bem como os registros da empresa, isto é, submetendo-os ao controle aduaneiro. O prazo de cinco anos para o procedimento da SRF, que pode resultar em lançamento de ofício, se inicia somente a partir da ciência da comunicação do DECEX. Este é o entendimento da SRF exteriorizado no Parecer COSIT 53/1999. No caso concreto para o RCD referente ao AC 1909-92/195-1, de 22.04.1994, o prazo decadencial se iniciou no dia 01.01.1995 e se esgotaria em 01.01.2000. Para o segundo AC nº 1909-92/236-2, cujo RCD é de 04.11.1994, o prazo decadencial se iniciou em 01.01.1995 e teria por termo final 01.01.2000. Mas o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 10.12.1999, portanto não houve a decadência.



Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

5. Da não prescrição. Ocorrido o lançamento de ofício antes do prazo decadencial, a Fazenda Pública intimou o contribuinte para o pagamento dos tributos e acréscimos devidos, mas o interessado preferiu se defender apresentando impugnação e iniciando o litígio fiscal, e ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que haja decisão administrativa final. Portanto não houve inércia da administração apenas a impossibilidade de exigir o crédito. Para que prescreva o direito de ação é preciso que o autor possa exercê-lo livremente (princípio da *actio nata*)
6. Constatadas inúmeras irregularidades descritas no relatório fiscal que revelam o descumprimento das normas do drawback-suspensão por parte do interessado a saber: RE's sem a indicação expressa do nº do AC ; RE com identificação de exportador distinto do beneficiário do regime (por exemplo Scania do Brasil Ltda., Marcopolo S/A ; Marcopolo Trading S/A ; Carrocerias Nielson S/A) . O AC é nominal, isto é, aquele que assumiu o compromisso de importação e exportação é o que está expressamente identificado no AC.
7. Se o interessado pretendia que uma parte das exportações fosse conduzida por terceiros deveria requerer isto ao órgão concedente mediante aditivo, como aliás fez e foi atendido pelo DECEX em relação a outros aspectos.
8. O código específico para as exportações sob o regime de drawback-suspensão é o 81101, usado em várias operações da empresa documentadas nestes autos, porém outras com indicação do código 80000 devem ser entendidas como exportação normal. A vinculação a esses códigos decorre de determinação pela Portaria SECEX 02/92, arts.10 e 11, e também a Portaria SECEX 4/97, o item 3 do anexo V do Comunicado DECEX 21/97 e o art.325 do antigo RA então vigente.
9. O Parecer COSIT 53/99 a esse respeito explicita que somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback-suspensão RE's devidamente vinculados ao AC.
10. Tais comandos não foram atendidos, e não se alegue que se trata de irrelevante obrigação acessória formal visto que a mesma existe no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. A indicação de código de exportação comum desvincula a operação do maior controle inerente ao regime de drawback, e também impossibilita o atendimento do princípio da vinculação física.



11. A documentação incompleta apontada pela fiscalização, diante da literalidade imposta às normas sobre isenção, leva a que não se tenha comprovado expressamente a vinculação dos insumos importados aos produtos exportados sob o regime considerado, ou seja, a não vinculação dos RE's aos AC's e o não enquadramento das exportações no código do regime impediram o controle efetivo das importações *versus* exportações.
12. Da competência da SRF para fiscalizar. Coube à CACEX (hoje DECEX) receber a documentação da beneficiária para fins de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação. Entretanto do ponto de vista tributário cabe à SRF fiscalizar, confrontar os documentos apresentados e constatar a regularidade ou não das importações/exportações.
13. No caso, a SRF constatou que na quase totalidade dos RE's o nome do exportador não é o da atuada, mas de terceira empresa não indicada nos atos concessórios; falta indicação nos RE's do código referente ao regime drawback, o que possibilita que a aludida exportação possa ser objeto de duplo benefício.
14. Alega a impugnante que o AC concedido foi na modalidade drawback genérico. Ora o drawback genérico se diferencia tão somente pelo fato de que na formulação do pedido pode ser informado de maneira simplificada as mercadorias a importar e a exportar e seus respectivos montantes, sem necessidade de discriminação individualizada. Trata-se, pois, apenas de procedimento simplificado de emissão de GI no caso dessa modalidade de drawback, que nada tem a ver com o núcleo do regime, ou seja, a vinculação das importações às exportações. Contudo nessa modalidade, que não é aquela concedida pela CACEX à atuada, o importador e o exportador são sempre os mesmos.
15. É claro que o valor global das importações está sempre vinculado ao AC em qualquer das modalidades de drawback, mas o efetivo controle, além do valor global, é realizado com base no princípio da vinculação física. As mercadorias importadas, vinculadas a um AC, a uma licença de importação e a uma declaração de importação, quanto ao valor, tipo de mercadoria e quantidade, e do mesmo modo na exportação, cuja operação se vincula a um AC, a um registro de exportação e a uma declaração de exportação quanto ao valor, tipo de mercadoria e quantidade. Sem tal vinculação não há controle aduaneiro, e nem tampouco existe a possibilidade de aferir o

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

adimplemento do compromisso contraído com o drawback-suspensão.

16. Quanto à participação de terceiros nas operações de exportação sob o regime considerado, não há registro de drawback intermediário ou solidário, que nesse caso prescreve o art.17 da Portaria DECEX 24/92 que deveriam todos os participantes solidários assinar o pedido de drawback ou credenciar apenas um a firmar por todos o documento juntando carta com descrição das responsabilidades de cada um. Tal não ocorreu, e por isso caracteriza-se o inadimplemento do compromisso assumido.

17. A autuada não impugnou o crédito exigido no que tange aos juros de mora e multa de ofício, pelo que se deixa de manifestar a respeito.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada compareceu tempestivamente aos autos para apresentar seu recurso voluntário de fls. 5069/5102. As alegações reproduzem os argumentos antes articulados na pormenorizada impugnação apresentada, com os seguintes destaques:

1. Argüição de preliminares de decadência do lançamento e prescrição do direito de cobrar o suposto crédito tributário. Sustenta que todas as declarações de importação relacionadas às importações realizadas foram incontroversamente apresentadas, então não se pode justificar a falta de lançamento pelo não conhecimento da ocorrência do fato gerador; a alegação de desconhecimento do fato gerador e de dependência do relatório de comprovação da SECEX não resiste à evidência de que todas as importações foram devidamente declaradas. A suspensão de exigibilidade não impede a constituição do crédito pelo lançamento, ademais não há nenhum fato gerador relatado pela SECEX que não tenha estado à disposição da SRF desde a sua ocorrência, marco legal para o início do prazo de decadência. Quanto à prescrição, parte-se da premissa adotada pela própria autoridade tributária, estava-se diante de crédito tributário constituído na data do fato gerador, porém suspenso pelo drawback. Ora constituído o crédito se inicia o prazo prescricional para a cobrança. Os créditos foram constituídos até o ano de 1993 e o auto de infração só foi lavrado em dezembro/1999, mais de cinco anos depois da constituição dos créditos, portanto está extinto o crédito exigido indevidamente, por força do art. 156, V, c/c o art. 174 do CTN.

2. Sobre a fungibilidade, a autoridade tributária erra ao dizer que a recorrente despreza o princípio da vinculação física. No caso não existe porque foi excepcionada pelo regulamento e porque não está prevista nos AC's em questão. No caso as peças relativas a aparelhos de ar condicionado são destinadas em quantidades diferentes para cada modelo, são idênticas. Apenas, como hipótese, suponha que uma determinada peça em estoque seja utilizada para fabricação de aparelho exportado e que a reposição daquela peça é feita por outra idêntica importada com benefício, isso

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

não faz qualquer diferença para o fisco, nem para o contribuinte, nem para o comprador. Assim o controle da alocação individual dessas peças idênticas importadas nos produtos exportados se torna desnecessário, sendo importante no caso o cumprimento da finalidade de exportação consoante com a condição genérica do tipo de drawback que se está tratando. Neste caso a aferição do adimplemento do compromisso será mediante a comparação do custo total da importação com o valor líquido da exportação (conforme Consolidação das Normas sobre drawback- item 9.3)

O entendimento formulado pela fiscalização da SRF avilta a finalidade precípua do regime, substitui a finalidade da lei (incentivo à exportação) por um formalismo (vinculação física) sem qualquer previsão regulamentar. Exigindo vinculação física para o drawback genérico a fiscalização torna letra morta a previsão de uma das modalidades de drawback, a genérica, subvertendo a concessão obtida. Vale dizer a autuação aniquila a distinção existente entre drawback-suspensão genérico e drawback-suspensão comum. Na verdade o primeiro, como especialidade, exceção do segundo, tem como característica a dispensa da vinculação física entre os componentes importados e o produto exportado, mantendo-se o controle por volume e preço. Nisto é claro o Comunicado DECEX 21, item 9.3.

3. Discriminadas todas as importações apontadas no auto de infração para cada AC, e os valores de cada importação, chega-se, por simples soma dos valores importados, a US\$ 367.258,68 para o AC nº 1909-92/195-1 e, de US\$ 998.765,81 para o AC 1909-92/236-2, a serem comparados com os parâmetros estabelecidos de US\$ 1.150.305,00 para o primeiro AC e de US\$ 443.000,00 para o segundo AC. Quanto às exportações, com relação ao primeiro AC foi exportado o valor de US\$ 1.104.358,89 e com relação ao segundo AC foi exportado o valor de US\$ 3.113.168,79 que cumprem os valores compromissados respectivamente de US\$ 1.135.100,00 e US\$ 2.949.500,00. Por esse motivo é que a SECEX deu por adimplido o compromisso.

4. A recorrente insiste em que não se pode compreender o fato de que a SRF não desmente que a SECEX analisa o regime mas sugere que a análise é superficial e que fica a cargo da SRF aferir o adimplemento, mas a decisão recorrida não explica por que desconsidera o relatório da SECEX como se não tivesse competência para tanto, e ao mesmo tempo sustenta a inércia para a cobrança de tributo com a contraditória alegação de que a SRF só poderia lançar após a emissão do RCD pela SECEX (?).

5. Contudo os demonstrativos (Anexos I a VI) juntados pela interessada não foram analisados pela SRF. Nesse sentido roga-se ao Conselho de Contribuintes que na hipótese de concordar com a exigência de vinculação física para o regime genérico, o que se admite apenas por cautela, **que ordene diligência** no sentido de se apurar as exportações realizadas com base nos demonstrativos juntados aos autos pela recorrente para aplicação do princípio da ampla defesa. Que no caso de se exigir a vinculação física, a demonstração feita pela recorrente permite que se afira a aplicação dos insumos importados sob o regime na exportação dos produtos também sob o mesmo regime, **e assim poderá o Conselho verificar o atendimento ao**

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

menos parcial. Não faz justiça é a desconsideração de todas as exportações realizadas pela recorrente por conta das supostas infrações formais apontadas.

6. As infrações formais são irrelevantes em face do cumprimento da finalidade do regime. No caso é evidente a boa fé do beneficiário e a prova mais clara disso é o cumprimento dos valores compromissados de importação e de exportação. Não se pode desconsiderar que a eventual não vinculação dos RE's ao código do regime foi ultrapassada por posterior vinculação documental, com a apresentação da documentação referente às operações realizadas sob o benefício e que resultou na emissão do RCD chancelado pelo BB e pela SRF. Ora se ali constam RE's relacionados a um determinado AC, houve vinculação e em documento chancelado por autoridade competente. Os registros ali firmados estão definitivamente ligados ao AC respectivo e não pode ser utilizado para outro fim. O fato é que houve as exportações nas quantias compromissadas nos AC's, e para desconsiderar as exportações efetivamente realizadas (incontroversas) a fiscalização apontou irregularidades formais que não podem sustentar a pretensão de cobrar os tributos.

7. Já se disse que no caso os insumos são absolutamente fungíveis, sendo que ainda que não se comprove a presença de determinado insumo em determinado produto, a simples exportação do produto descrito que contenha insumo igual ao importado deve ser aceita como cumprimento do compromisso. Por analogia veja-se o Ato Declaratório 20/96 que declara que a utilização por setores definidos pelo MDIC de matéria-prima importada com benefício do drawback na elaboração de produto destinado ao mercado interno não constitui desvio de finalidade para fins tributários, desde que a matéria prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente tenha sido utilizada no produto exportado.

8. A alegação de falta de autorização pelo órgão competente para o drawback intermediário, utilizado com relação ao AC 1909-92?236-2, deve-se ao fato de que algumas exportações da recorrente foram realizadas de forma que se pode chamar de indireta.

A distinção é resultado da evolução do instituto e, a possibilidade de erro no código de enquadramento do regime existe. O próprio auditor fiscal errou ao classificar no auto de infração "drawback suspensão comum". Ambos os erros cometidos não podem se sobrepujar ao cumprimento do regime. **Exportações houve!** Os Registros de Exportação referenciados indicam expressamente o nome da empresa recorrente enquanto fabricante do produto exportado e vinculam necessariamente estas exportações às importações realizadas com benefício fiscal, e ainda neste caso fica demonstrado o atendimento ao compromisso assumido.

Pede que :

1. Que sejam reconhecidas as arguições preliminares, cancelando-se o auto de infração.

2. Se superadas as preliminares, que seja provido o recurso pela improcedência da autuação.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

3. Caso o Conselho entenda ser necessária a demonstração de vinculação física para o regime concedido, o que se admite apenas por cautela, que seja ordenada diligência para o fim de verificação dos demonstrativos juntados pela recorrente e para o recálculo do auto de infração com a exigência apenas das eventuais importações de insumos não exportados (grifei).

O despacho da ALF Viracopos, de fls. 5068, afirma que a data da ciência, pelo contribuinte, da decisão recorrida, a ser considerada no sistema SINCOR/PROFISC, é 06/03/2003 e não em 17/02/2003; que no AR de fls. 5067 não constou a data da ciência e por isso contou-se 15 dias a partir da remessa da intimação à Agência dos Correios. O recurso voluntário foi apresentado em 19/03/2003 conforme protocolo no documento de fls. 5069.

O despacho de fls. 5126 informa que o contribuinte apresentou o recurso voluntário com o arrolamento de bens em garantia recursal.

Nestes autos não houve notícia de ação judicial, que entretanto foi noticiada nos autos do processo referente ao recurso voluntário nº 131.307, da mesma empresa e sobre o mesmo assunto, vinculação física.

É o relatório.



Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

O recurso foi apresentado tempestivamente e trata de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Preliminarmente deve ser enfrentada a argüição de decadência/prescrição. Adotarei, em substituição à minha posição anterior adotada no passado, a argumentação brilhantemente defendida pela ilustre Conselheira Anelise D. Prieto, atual Presidente desta Câmara, em alentada monografia e também por ocasião do julgamento de Recurso nº 126.764 que foi o voto vencedor quanto à questão de decadência no drawback-suspensão:

“

VOTO VENCEDOR QUANTO AO PRAZO PARA EXIGIR OS TRIBUTOS

Peço vênia ao Ilustre Relator para expor meu entendimento de que não se trata de cogitar da ocorrência do instituto da decadência.

Isto porque o marco a partir do qual desaparece a possibilidade de ocorrer decadência, restando a hipótese de se verificar a prescrição, é o lançamento.¹

A partir do momento em que, via lançamento, o governo se constituiu em credor, está afastada a cogitação de decadência e passa a ser contado o prazo de prescrição.

Portanto, cabe analisar o que ocorre quando da importação de mercadorias sob o regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão.

Nesse sentido, vale lembrar que a legislação relativa aos impostos federais incidentes no despacho aduaneiro de importação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Em regra, portanto, a modalidade do lançamento é por homologação, conforme previsto no artigo 150 do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento.

(...)

§4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5(cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos meus)

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

Entendo, como a maior parte dos doutrinadores e a jurisprudência dominante, ser necessário que haja o pagamento para que opere-se o lançamento por homologação. Ao referir-se à atividade assim exercida pelo obrigado, o legislador, obviamente, está a referir-se inclusive à antecipação do pagamento, se assim determinado pela lei.

No caso do regime aduaneiro de *drawback* suspensão não há como se falar em lançamento por homologação, já que não é efetivado qualquer pagamento antes do exame pela autoridade administrativa. Trata-se da modalidade de lançamento por declaração. Se não, vejamos.

Osiris de Azevedo Lopes Filho defende que no caso dos regimes especiais de natureza suspensiva, tendo em vista a complexidade da declaração, em que são exigidas informações relativas a preço da mercadoria, valor de seguro, frete, identificação de país de origem e de procedência, individualização da mercadoria e outras, a indicação seria de lançamento por declaração. Toma por base o definido no art. 147 do CTN e afirma que, sem os dados, é quase impossível a efetivação do lançamento. Esclarece que o instrumento por meio do qual ocorre o lançamento é o termo de responsabilidade, embora o ato preparatório que instrua o lançamento seja a declaração relativa ao regime praticado.²

Conforme dispõe o artigo 72 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/88, as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial, exceto no caso de entreposto industrial, serão constituídas em termo de responsabilidade.

Lopes Filho elucida mais ainda a questão quando afirma que:

“O art. 44, do aludido ato legal, fixa o princípio de que o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime (a ênfase explicativa é do próprio dispositivo legal), será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira. Comprova-se, assim, que a legislação do imposto, de forma sistemática, considera que as importações submetidas aos regimes aduaneiros estão na área de incidência do tributo, já que, pela sua entrada no país, materializou-se o fato impositivo via adequação do acontecimento à hipótese tributária. **O elemento temporal dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva, materializa-se na data em que o importador firma o termo de responsabilidade correspondente ao regime.** Tal conclusão deriva do mandamento contido no art. 71 do Decreto-lei 37/66, que determina que as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade. Dentre essas obrigações, obviamente, há de estar a principal, que tem por objeto o pagamento do tributo. A redação do referido dispositivo não é clara e padece de imperfeições. Não teria, todavia, consistência um termo de responsabilidade que não previsse o montante do tributo, caso não fosse observada a destinação estabelecida no disciplinamento do regime. Por outro lado, seria inócuo um termo de responsabilidade que dispusesse apenas sobre medidas de controle fiscal, fixando um compromisso da parte do contribuinte.”³[sem grifo no original]

Embora o texto tenha sido produzido antes do advento do Decreto-Lei nº 2.472/88 - por isso a referência ao artigo 71 do DL 37/66, aplica-se perfeitamente à norma atualmente em vigor.

² LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

³ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 71-74.

Processo n° : 10831.007370/99-80
Acórdão n° : 303-32.523

Por outro lado, alguns questionamentos vêm sendo apresentados quanto à validade do termo de responsabilidade como instrumento para o lançamento.

O termo de responsabilidade seria título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele contidas.

O Regulamento Aduaneiro estabelece que, se não for cumprida a obrigação, principal ou acessória, cuja suspensão lhe deu causa, o termo será objeto de execução administrativa na forma de ato normativo do Secretário da Receita Federal e que, se não for efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, ele será encaminhado para a cobrança judicial (art. 548).

A Instrução Normativa n.º 84/98 dispunha sobre a cobrança de créditos da Fazenda Nacional representados em termos de responsabilidade, estabelecendo, somente para o crédito apurado em momento posterior à formalização do termo de responsabilidade, decorrente de aplicação de penalidade ou do ajuste no cálculo de tributo devido, a obrigação de sua constituição mediante lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, observado o disposto no Decreto n.º 70.235/72, alterado pelas Leis n.º 8.478/93, 9.430/96 e 9.532/97.

O Terceiro Conselho de Contribuintes vem decidindo que a execução do Termo de Responsabilidade deve seguir o disposto no Decreto 70.235/72, com duplo grau de jurisdição.⁴ A Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo Paulo César Alves Rocha⁵, entende ser incabível a execução sumária do termo de responsabilidade sem a observância dos preceitos que norteiam o Processo Administrativo Fiscal determinados por aquele decreto, o que feriria o preceito constitucional que assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CR, art. 5.º, inciso LV), caracterizando preterição do direito de defesa do contribuinte.

Concordo que a execução sumária do termo de responsabilidade não atende ao disposto no texto constitucional, art. 5.º, inciso LV. Mesmo assim, cabe ressaltar que existem ainda decisões do Poder Judiciário no sentido de que o termo de responsabilidade é título líquido e certo.

Por outro lado, não entendo ser corolário a conclusão de que o lançamento, por isso, não ocorra. Deve ser seguido o previsto no Decreto 70.235/72, ou seja, deve ser possibilitada ao contribuinte a defesa, em primeira e segunda instância, de acordo com aquele Decreto. Entretanto, como na maioria das decisões administrativas e judiciais sobre o assunto, não entendo que deva ser lavrado auto de infração ou que deva ser emitida notificação de lançamento para o ato administrativo de lançamento fique consubstanciado. Aliás, o entendimento quase que generalizado é de que, sendo descumprido o previsto no termo de responsabilidade, dever ser possibilitada a defesa, em duplo grau de jurisdição, não havendo alusão, entretanto, à necessidade da lavratura de auto de infração, donde se depreende que, por meio do Termo, teria ocorrido o ato administrativo de lançamento.

A enfatizar tal argumento, concorre também o fato de que o Decreto n.º 70.235/72, apesar de ser posterior ao Decreto-Lei n.º 37/66, é anterior ao Decreto-Lei n.º 2.472/88, que forneceu a redação atual do artigo 72 daquele Decreto-Lei, estabelecendo que as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita ao regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. Sendo posterior, o Decreto-Lei 2.472/88 reafirmou que além daquelas formas de lançamento especificadas no Decreto 70.235/72, notificação de lançamento e auto de infração (art. 9.º), deveria ser considerada a assinatura do termo de responsabilidade.

Concluo então que, no caso específico do imposto de importação no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão, em que o lançamento é por declaração, conforme já visto

⁴ Nesse sentido, os Acórdãos 302-34288, de 04.07.00; 303-28.519, de 24.10.96; 302-33.064, de 29.06.95.

⁵ ROCHA, Paulo César Alves. **Regulamento Aduaneiro anotado com trechos legais transcritos**. 2.ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 457.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

anteriormente, ocorre o lançamento. O argumento de que tal ato, conforme artigo 142 do CTN, é privativo da autoridade administrativa e o fato de o termo ser assinado pelo contribuinte não o descaracteriza como instrumento para o lançamento, conforme previsto em lei, ainda mais se for considerado que há manifestação da autoridade por ocasião do despacho aduaneiro, já que ela identifica o sujeito passivo, verifica fisicamente a mercadoria, faz breve exame da classificação tarifária e da alíquota adotadas e determina a base de cálculo do imposto conforme metodologia do valor aduaneiro.⁶

O Decreto-Lei n.º 37/66, em seu artigo 75, parágrafo 1.º, inciso I, que aplica-se ao regime aduaneiro de *drawback* suspensão por força do disposto no artigo 78, parágrafo 3.º, do mesmo diploma legal, estabelece como condição para a admissão no regime a garantia dos tributos devidos, por meio de termo de responsabilidade ou depósito. No dizer de Osiris, “parece evidente que só pode ser devido o tributo que já teve a sua relação jurídica instaurada, por materialização do fato imponible, e que foi objeto da correspondente liquidação, que determinou todos os elementos necessários à configuração do crédito tributário, apurando-se, inclusive, o montante do tributo”.⁸

Continua o autor afirmando que nossa lei “é clara a respeito dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva: a admissão nesses regimes é que implica a existência da obrigação tributária dos impostos aplicáveis à importação e na materialização do crédito tributário, que fica suspenso.” O crédito tributário fica constituído, conforme o regime, no termo de responsabilidade, se for exigido, ou na declaração específica do regime, caso o primeiro não seja utilizado.⁹

Lopes Filho aduz ainda que tal modalidade suspensiva do crédito tributário foi criada pela legislação aduaneira à margem do Código Tributário Nacional. As modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN não seriam exaustivas. “Ademais, o Decreto-lei 37 é de 18.11.66, posterior à Lei 5.172, de 25.10.66, que somente se tornou Código por força do disposto no art. 7.º do Ato Complementar 36, de 13.3.67. Ambos diplomas legais entraram em vigor em 1.1.67.”¹⁰ Como lei nova pode revogar ou alterar a lei anterior e, na época, a Lei 5.172/66 não dispunha do *status* deferido pelo Ato Complementar 36/67, o argumento tem total procedência.

Roosevelt Baldomir Sosa também entende que fica constituído o crédito tributário. Afirma que os bens adquiridos no regime especial de *drawback* suspensão destinam-se a ser absorvidos no aparelho produtivo nacional, onde são agregados a outros fatores de produção para obtenção do produto a ser exportado. Esta absorção no aparelho produtivo nacional caracterizaria o consumo do produto, o que significaria que as mercadorias importadas sob esse regime estariam no campo de incidência do tributo. Afirma que após gerado o tributo, pela entrada e consumo, e constituído o respectivo crédito tributário, emerge a figura da suspensão tributária, para afastar a exigibilidade do crédito lançado. “A condição resolutive 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* ressurgente integralmente a exigência do crédito tributário.”¹¹

Entendo, como Osiris de Azevedo Lopes Filho que, para a avaliação da natureza jurídica do instituto, deve ser observado o disposto na legislação.

E, conforme muito bem exposto, o art. 72 do DL n.º 37/66 é claro ao afirmar

⁶ SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

⁷ Cabe ressaltar que, com o SISCOMEX-Importação, várias dessas atividades são realizadas por meio eletrônico, conforme parâmetros estabelecidos pela autoridade aduaneira.

⁸ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

⁹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹⁰ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹¹ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Op. Cit.* p.271.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

que as obrigações fiscais serão constituídas em termo de responsabilidade. Ora, de que obrigações fiscais estaria a tratar sobre suas constituições, que não envolveriam o crédito tributário? O lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário.

Portanto, por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, há o lançamento e fica constituído o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, até a data em que a mercadoria deve ser exportada.¹² Isto porque conforme o art. 75, *caput* e parágrafo 1º, inciso I, c/c art. 78, parágrafo 3.º do DL n.º 37/66, no regime de beneficiamento ativo há suspensão dos tributos que incidem sobre a importação.

O artigo 78, inciso II, é claro ao estabelecer a suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação da mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

O artigo 4º e parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, estabelece que “O pagamento dos tributos incidentes nas importações efetuadas sob o regime aduaneiro especial previsto no artigo 78, item II, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, poderá ser suspenso pelo prazo de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, a critério da autoridade fiscal. Parágrafo único - No caso de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital, o prazo máximo de suspensão será de cinco anos.”

Se há suspensão do pagamento dos tributos, isto é, da exigibilidade do crédito tributário, fica evidente que o lançamento ocorreu e que não há que se falar em decadência do direito de lançar em sim em prescrição.

Como já visto, está-se diante de suspensão da prescrição, prevista de forma não exaustiva no CTN, em seu artigo 151.

A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174). Ora, no caso de que se cuida, efetivado o lançamento, é imediatamente suspensa a exigibilidade, que somente volta a ocorrer após vencido o prazo de concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, após o prazo para que seja efetivada a exportação de mercadoria resultante de beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento com outra que foi importada com a suspensão do imposto de importação, entre outros tributos. Restaurada a exigibilidade após o advento do termo final constante no ato concessório, restam ainda os cinco anos prefalados, eis que a suspensão da exigibilidade se deu imediatamente após o lançamento.

Se à mercadoria não for dado o destino previsto na norma, cabe ao Fisco cobrar, dentre outros tributos, o imposto de importação que teve sua exigibilidade suspensa. Terá, então, o prazo de cinco anos para apurar o crédito resultante do ajuste do cálculo do tributo devido a possível adimplemento parcial do regime e para a constituição das multas cabíveis.

Em suma, depara-se com uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vencido o prazo para a exportação das mercadorias sem que esta tenha se efetivado, o crédito será exigível, correndo o prazo para a cobrança do imposto e não para o seu lançamento. O caso será de prescrição. A Fazenda Pública terá, então, cinco anos para exigir o tributo, o que deverá ser realizado com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

¹² Da combinação do artigo 75 e parágrafo 1.º com o parágrafo 3.º do artigo 78, ambos do Decreto-Lei 37/66, conclui-se que a suspensão dos tributos que incidem sobre a importação ocorre durante o prazo de concessão do regime.

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

Concluo, então, que o limite temporal para que seja exigido o imposto de importação no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão é de cinco anos contados da data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja cinco anos da data limite do ato concessório.

In casu, eram os seguintes os prazos para a importação, conforme o ato que concedeu o benefício:

- a-) AC 0007-94/0009-9: 28/03/1996;
- b-) AC 0007-94/0029-3: 05/03/1996;
- c-) 007-95/0015-6: 09/02/1997.

Quando da ciência “da lavratura do auto de infração”, em 28/11/2001, já haviam transcorrido mais de cinco anos das datas-limite para as exportações comprometidas por meio dos atos concessórios constantes das alíneas “a” e “c” acima. Portanto, entendo que somente não estava prescrita a cobrança dos tributos relativos às exportações relativas ao 007-95/0015-6: 09/02/1997.

É como voto.”

Portanto, o limite temporal para que seja exigido o imposto de importação no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão é de cinco anos contados da data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja cinco anos da data limite do ato concessório.

O Relatório de Comprovação do Drawback, a cargo da SECEX, não interfere na fluência do prazo decadencial/prescricional, ou seja, uma vez encerrado o prazo final para as exportações compromissadas, começa a fluir o prazo prescricional de cinco anos independentemente de ser, ou não, emitido o RCD.

Aliás esta seria a melhor interpretação que se pode retirar do item 7.6(primeira parte), do Parecer COSIT 53/1999, mencionado na decisão recorrida, quando assim diz:

“ ...

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 DI's....”.(grifei).

Na continuação o citado Parecer peca quanto à conclusão, quando afirma contraditoriamente com a prática da fiscalização da SRF, contradição acusada pelo recorrente, ou seja, a fiscalização da SRF pretende não estar vinculada às conclusões exaradas no RCD, mas, por outro lado, ao mesmo tempo pretende se valer de prazo suposto na continuidade do item 7.6 do Parecer COSIT 53/99 que exagera o valor do RCD da SECEX.

Vejamos ,primeiramente, o restante do texto do item 7.6:

Processo nº : 10831.007370/99-80
Acórdão nº : 303-32.523

“...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 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.”

Ora, se a SRF, acertadamente, no âmbito da sua competência fiscalizadora, pode pela via investigativa demonstrar uma, parcial ou mesmo total, incongruência dos dados fornecidos pelo exportador beneficiário do drawback para a SECEX, não poderia alegar qualquer justificativa para ficar inerte no caso de, v.g., nem mesmo haver a emissão do RCD. Pode acontecer de a empresa beneficiária nem mesmo entregar os dados documentais necessários ao referido RCD, e nem por isso deixa de fluir o prazo prescricional iniciado com o esgotamento do prazo concedido ,via Ato Concessório, para exportação.

Esta é a conclusão, ao meu ver, mais acertada, conforme foi exposto no brilhante voto proferido pela Conselheira Anelise D. Prieto, por mim adotado para enfrentamento dessa matéria.

In casu, eram os seguintes os prazos para a importação, conforme o ato que concedeu o benefício:

Com relação ao primeiro AC (de 18/08/1992) foi emitido o Aditivo nº 0909-92/195-1, de 08/09/1993, alterando o prazo de validade para 18/01/1994. Em 22/04/1994 foi emitido o Aditivo nº 52-94/129-5 alterando outros itens (conforme relatório da DRJ, às fls. 5045)

Quanto ao segundo AC, foi emitido o Aditivo nº 1990-93/488-0, em 28/10/1993, alterando o seu prazo de validade para 26/04/1994. Em 04/11/1994 foi emitido novo Aditivo nº 52-94/369-7 alterando outros diversos itens do referido AC (conforme relatório da DRJ, às fls. 5045)

A data da ciência do auto de infração ao contribuinte foi 10/12/1999. Quando da ciência “da lavratura do auto de infração”, já havia transcorrido mais de cinco anos das datas-limite para as exportações comprometidas por meio dos atos concessórios acima indicados. Portanto, entendo que estava prescrita a cobrança dos tributos relativos às exportações a eles relacionadas

Pelo exposto voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.


Zenaldo Lohman - Relator