



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10831.007370/99-80
Recurso nº 328.359 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.470 – 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2009
Matéria Drawback Suspensão
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado THERMO KING DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 17/09/1992 a 17/08/1993

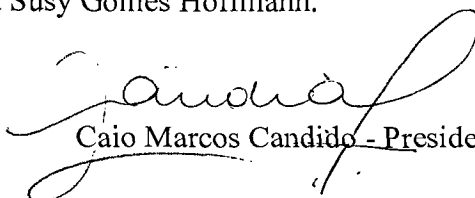
DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. REGIME DE DRAWBACK-SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO.

No regime de drawback suspensão o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime. Decadência que há de ser afastada. Notificação do contribuinte antes do transcurso do prazo de cinco anos.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora) e Rodrigo Cardozo Miranda, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.


Caio Marcos Candido - Presidente Substituto


Nanci Gama - Relatora


Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada

EDITADO EM: 15/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão da Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, acolheu a prejudicial de extinção do prazo para exigir os tributos incidentes sobre a operação de importação realizada pelo regime especial aduaneiro Drawback modalidade suspensão, mediante os Atos Concessórios (AC's) 1909-92/195-1 e 1909-92/236-2.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional, ora Recorrente, o cabimento de seu recurso especial, eis que a decisão recorrida deu interpretação divergente a lei tributária, conforme acórdão paradigmas prolatados por esta própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/03-03.379 e Ac CSRF/03-03.380), restando portanto observado o disposto no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recurso Fiscais do extinto Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007. No mérito alega que não ocorreu a extinção do direito da Fazenda Pública lançar os tributos aduaneiros, eis que o início da contagem do prazo decadencial, nos termos do artigo 173, I, do CTN, ocorreu em 1º de janeiro de 1995 e o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 10/12/1999. Requer a Recorrente que seja dado provimento ao recurso, determinando-se o retorno dos autos a uma das Câmaras da Terceira Seção deste Conselho de Contribuintes para a análise das demais razões de mérito.

O recurso foi admitido pela ilustre Conselheira Presidente da extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, Dra. Anelise Daudt Prieto, conforme despacho de fls. 5.193/5.195 dos autos.

Devidamente intimado, o contribuinte, ora Recorrido, apresentou contra-razões ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, sustentando a improsperabilidade do lançamento e por conseguinte a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial do contribuinte, eis que tempestivo e, a meu ver, a divergência jurisprudencial que justifica o seu cabimento encontra-se demonstrada nos votos indicados no paradigma,. Veja-se neste sentido o contido no voto às fls. 5189, integrando-a com o consignado às folhas 5187/5188.

Conforme já me manifestei no voto que proferi no julgamento do Recurso nº 302-124952, Processo nº 180831.009686/00-30, em que é parte o ora Recorrido, ao contrário do entendimento do acórdão recorrido, não há que se falar em prescrição do crédito da Fazenda Nacional e nem de sua suspensão, por conseguinte, em razão do Ato Concessório.

Também, como já manifestei, não assiste razão ao Recorrente, a meu ver, quanto a contagem do prazo para a constituição do crédito tributário, segundo a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

O art. 153, I, da Constituição outorga à União a competência para instituir imposto sobre *importação de produtos estrangeiros*, estabelecendo, por seu turno, o art. 19 do Código Tributário Nacional, ter referido tributo como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

O art. 1º do Decreto-lei n.º 37/66, que instituí o imposto de importação, assim descreve sua hipótese de incidência: “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.”

Como é sabido, muito se discutiu na doutrina sobre o real e efetivo alcance da expressão “entrada no território nacional”, consagrada como fato gerador do imposto de importação, ou seja, como situação necessária e suficiente ao surgimento da respectiva obrigação tributária, conforme definição do art. 114 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

De um lado situa-se corrente de índole *objetiva*, à qual se filiam, entre outros, SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA e OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, e que entende ser o mero ingresso físico da mercadoria no território nacional suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, “(...) *antes não dependendo para sua configuração de manifestação de vontade a ser realizada pelo importador, acerca de sua destinação, através da Declaração de Importação*”¹.

Do outro lado está a corrente *finalística* ou *teleológica*, a qual se filia HAMILTON DIAS DE SOUZA, que considera a mera entrada física de mercadoria no território nacional insuficiente à ocorrência do fato gerador antes pressupondo, para seu aperfeiçoamento, uma finalidade de consumo, de incorporação do bem importado à economia nacional.

Assim, para aqueles que sustentam consistir a mera entrada física fato gerador do tributo, a simples entrada de mercadoria destinada a regime aduaneiro especial já seria suficiente à constituição em termos definitivos da obrigação tributária do imposto de importação, com a conseqüente determinação do *quantum* do imposto que seria devido não fora a concessão de referido regime. Desse modo, a concessão do regime especial, para essa corrente, reveste natureza de uma causa *suspensiva da exigibilidade do crédito tributário*, que apenas se tornaria exigível, uma vez cessada a causa de suspensão.

Para esta corrente, a evidência da constituição da obrigação tributária na entrada de bem, ainda que sob regime aduaneiro especial, estaria no art. 72 do Decreto-lei n.º 37/66, segundo o qual “(...) *as obrigações fiscais relativas a mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade*”, acrescentando o § 2º do

¹ *apud* SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA, *O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira*, São Paulo 1981, 50-51.

86

mesmo artigo que “o termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas”.

Com efeito, o termo de responsabilidade para esta corrente tratar-se-ia, pois, do próprio ato administrativo de lançamento, eis que formalizaria a exigência do crédito tributário que, no entanto, teria sua exigibilidade suspensa por força da concessão do regime, e, no caso de não serem atendidas suas condições, tornar-se-ia imediatamente exigível. Tal entendimento, com o devido respeito, afronta o artigo 142 do CTN.

É inquestionável que o imposto de importação tem como fato gerador a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, como categoricamente afirma o art. 1º do Decreto-lei n.º 37/66.

Todavia, dispõe o art. 23 que “quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44”. E o art. 44 do Decreto-lei n.º 37/66 estabelece que: “Toda mercadoria procedente do exterior, por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento”.

Portanto, conquanto a lei prescreva a obrigatoriedade de submissão a despacho aduaneiro de qualquer mercadoria de procedência estrangeira entrada em território nacional, apenas quando do despacho para consumo que a lei considera surgir a obrigação tributária, eis que é nesse momento que exige a determinação do valor do imposto. Donde resulta que não é toda e qualquer entrada (que sempre será submetida a despacho aduaneiro) que é determinante para o surgimento da obrigação tributária, mas exclusivamente as entradas cuja destinação é o consumo.

Isto porque, em se tratando de um imposto que grava o consumo no Brasil de mercadoria de procedência estrangeira, somente se manifestará a *capacidade contributiva* do contribuinte (importador) quando o mesmo tiver praticado operação de que resulte na aquisição do mesmo para uso definitivo no território nacional.

Os artigos 86 e 87 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, a meu ver, corroboram com o acima afirmado, ex vi:

“Art. 86 – O fato gerador do imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”

“Art. 87 – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

*“1 – na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada **para consumo**, inclusive a:*

“a) ingressada no País em regime suspensivo de tributação.”(destaquei)

Assim, se o imposto será calculado “na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a ingressada no País em regime suspensivo de tributação”, não se pode falar nem de lançamento, por ser este, na dicção do art. 142 do CTN, o procedimento em que se irá “(...) calcular o montante do tributo devido” nem, por maioria de razão, em suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pela singela razão que não se pode falar em crédito tributário antes do tributo estar previamente calculado.

Portanto, se o consumo da mercadoria importada da mercadoria sob regime de drawback suspensão somente se verifica, na hipótese de não efetivada a exportação do bem, tem-se que neste momento é que o fato gerador do imposto se materializa, surgindo para o sujeito ativo o direito de constituir o crédito tributário.

Sendo o regime de drawback suspensão, a meu ver, um caso de *isenção sob condição resolutiva*, “cessada essa condição para a sua outorga, não há de se considerar como revogada a lei de isenção, mas simplesmente que a pessoa ou fato isento passou do campo da não-incidência para o da incidência”², tendo lugar, então, à ocorrência do fato gerador.

O regime especial de drawback implica em uma *isenção condicional*. Não há obrigação tributária, não porque não ocorreu “entrada” do bem no território nacional. O fato gerador não se materializa pois este subordina-se à ocorrência de um evento futuro e incerto – a não reexportação do bem e sua destinação para consumo. Assim, só pode falar-se em obrigação tributária e suas conseqüências lógicas – crédito tributário e exigibilidade – se e quando descumpridas as condições, hipótese em que à Fazenda Pública é assegurado direito de constituir o crédito tributário incidente sobre a operação de importação através do lançamento. Este é o marco a partir do qual se inicia o prazo para União Federal constituir o crédito tributário sob pena de decadência. Logo, com respeito ao entendimento, discordo do posicionamento do voto apontado como paradigma e, portanto, da Recorrente, no sentido de a que partir do termo final para exportação começa fluir o prazo prescricional da Fazenda Pública cobrar o crédito tributário incidente sobre a operação de importação.

No entanto, entendo que não assiste razão o acórdão recorrido, quanto a contagem do prazo de decadência de acordo com o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN. Não vejo razão, face ao acima exposto, afastar o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, eis que o tributos que recaem sobre a importação, cuja operação encontra-se declarada pelo contribuinte desde de sua internação, mesmo sob regime especial de drawback, pode ser objeto de homologação ou não pelo Fisco, com a conseqüente constituição do crédito tributário, a partir do não cumprimento da condição de exportar o bem respectivo.

Logo, voto por conhecer o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento, em razão da decadência do direito da Fazenda em constituir o crédito tributário relativo aos Atos Concessórios em causa, cujo termos finais para exportação ocorreram, respectivamente, em 18/01/1994 e 26/04/1994, e o contribuinte somente foi cientificado do auto de infração objeto do presente processo em 10/12/1999.

É como voto.


Nanci Gama

²

Cfr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções Tributárias* (1ª ed.), São Paulo 1969, 195.

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Redatora Designada

A Turma entendeu, majoritariamente, por dar provimento ao recurso especial do Procurador, restando vencida a eminente Conselheira relatora, relativamente ao termo inicial do prazo decadencial para o Fisco constituir crédito tributário decorrente do descumprimento do Regime Drawback Suspensão.

Designada para redigir o voto vencedor, passo a expor o meu entendimento a respeito do tema. Deixo consignado, entretanto, o meu respeito aos fundamentos do voto vencido.

Já enfrentei o tema em outras ocasiões.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, reconhecendo a ocorrência de prescrição no que tange à exigibilidade do crédito tributário oriundo do descumprimento do compromisso firmado no regime de Drawback-Suspensão.

A recorrente trouxe à tona, a fim de demonstrar a divergência jurisprudencial, decisão desta Terceira Turma, proferida em novembro de 2002, em que se entendeu, conforme se depreende do voto componente do acórdão, que:

“No entanto, em se tratando de bens importados com suspensão do pagamento do imposto devido, uma vez que se firmou uma condição a se concretizar no futuro, (isenção condicionada), não se há de falar em decadência, uma vez que com o registro da DI, concretizado o fato gerador do imposto e já lançado este, o que pode dar-se a partir deste momento é o início do prazo de prescrição, que no entanto não transcorre tendo em vista que a liberação da mercadoria foi feita sob condição, estando suspensa a cobrança do crédito tributário até o termo final para a execução do regime suspensivo, mediante a comprovação da efetiva exportação da mercadoria beneficiada. A partir desse momento é que passaria a ter início o prazo para a Fazenda Pública proceder à cobrança de valores devidos em razão do descumprimento total ou parcial do compromisso assumido por ocasião do ingresso da mercadoria com suspensão. Em outras palavras, após esgotado o prazo para o cumprimento do “drawback”, sem que o contribuinte haja exportado total ou parcialmente a mercadoria beneficiada, passaria a correr, sim, o prazo para a cobrança total ou em parte, do crédito lançado, sem que se possa falar em prazo para a cobrança total ou em parte, do crédito lançado, sem que se possa falar em prazo para o lançamento uma vez que este que já ocorrera desde o ingresso da mercadoria no país.

De fato, a administração aduaneira só poderia dar início à cobrança do crédito exigível na importação, ao final do compromisso “drawback” e depois da comunicação do órgão que o administra”.

Vê-se, assim, que ambas as decisões divergem na fixação do termo inicial do prazo, que reputam prescricional.

3

O acórdão combatido posicionou-se no sentido de que a prescrição inicia-se com o advento do termo final estabelecido para o adimplemento do compromisso firmado pelo contribuinte.

Por outro lado, a decisão paradigma entende como marco desencadeador do lapso prescricional o termo final de execução do regime suspensivo aliado à comunicação do órgão que o administra.

A recorrente defende que não há que se falar em prescrição, tendo em vista que, com a apresentação da impugnação pelo contribuinte contra a autuação fiscal, instaura-se a fase litigiosa, não ocorrendo, assim, a constituição definitiva do crédito tributário. Sustenta, por outro lado, não se configurar a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, tendo em vista que o respectivo prazo somente teria se iniciado, em aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se poderia ter feito o lançamento, ou seja, no exercício seguinte ao da emissão do Relatório de Comprovação de Drawback, quando se constatou o descumprimento do regime.

Já enfrentei o tema em outras ocasiões.

Primeiramente, ressalto que entendo tratar-se de prazo decadencial. O registro da DI não se constitui já em lançamento, ao contrário do entendido no acórdão recorrido. Mas, no caso, a adoção da nomenclatura do prazo como decadencial ou prescricional constitui-se apenas numa questão conceitual.

Cabe-nos, desta forma, discutir a contagem do prazo decadencial para os casos de drawback suspensão, em que por força de uma cláusula resolutória, os impostos sobre a importação são suspensos no momento da importação até que a empresa cumpra o dever de exportar as mercadorias pelas quais se comprometeu, nos termos do Ato Concessório. Assim, enquanto não ocorrer a finalização do processo de drawback, o que consoante o meu entendimento, ocorre apenas com a emissão do relatório de comprovação expedido pelo contribuinte, o que por sua vez deve ocorrer até 30 dias após o término do prazo previsto no Ato Concessório para o término do regime.

Portanto, entregue o relatório de comprovação, a fiscalização passa a ter conhecimento que o compromisso está findo e, em tese, iniciar-se-ia o prazo para o início da fiscalização.

Este tema é muito controvertido, e, no início do meu trabalho como julgadora, entendi que nestes casos aplicar-se-ia o prazo previsto no artigo 173, I do CTN; posteriormente, mudei de posição para utilizar o prazo previsto no artigo 150, parágrafo 4º. do CTN, entendendo que tal prazo se contaria da ocorrência do fato gerador, que em razão da condição resolutória, ocorreria apenas após a entrega do relatório de comprovação final.

Na verdade, quando mudei de posição foi porque entendi que a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º. ocorreria para todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, independentemente, da ocorrência do pagamento; enquanto que a tese contrária entende que o regime de drawback por trazer uma isenção não pode ter a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º que só se aplicaria para os casos em que ocorre o pagamento.

Todavia, tanto uma como outra tese convergem no entendimento de que o prazo não começa a fluir nem do dia do registro da DI e tampouco do 1º dia do exercício

financeiro ao do registro da DI (respectiva aplicação do artigo 150 ou do artigo 173 do CTN), mas sim do término do regime, isto é, ou 30 dias após a data final para apresentação do relatório final à Secex (artigo 150 CTN) ou no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da data da apresentação do referido relatório.

Depois de muitas idas e vindas e amadurecendo o tema, entendo que o artigo 150 não contempla o presente caso, em que se posterga o início do cômputo do prazo decadencial. Ora, indiscutivelmente se está frente a um lançamento por homologação, mas a regra do artigo 150 não prevê a hipótese de postergação do início do prazo. A regra é assertiva e clara no sentido de o prazo inicia-se com a ocorrência do fato gerador. E, o fato gerador do Imposto de Importação ocorre a o registro da Declaração de Importação.

Assim, entendo que há uma incoerência lógica em se admitir a aplicação da regra do artigo 150, quando se entende que a data inicial do prazo decadencial não é o da data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, também entendo que não se deve aplicar a regra do artigo 173 do CTN porque no caso não houve pagamento, mas sim, porque ela é uma regra geral que diz textualmente:

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ora, se não é possível aplicar a regra do artigo 150, parágrafo 4º só resta a regra geral do artigo 173, I do CTN que está em conformidade com o ocorrido, isto é, o lançamento só pode ocorrer após o término do prazo previsto no Ato Concessório e aí a regra posterga o início do prazo para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, independentemente, de pagamento.

Assim, se o contribuinte foi notificado do lançamento no dia 10/12/99, e o prazo final para as exportações, após todas as adições ocorridas, foi o de 04/11/94, tendo em vista que o prazo decadencial começou a correr no primeiro dia do exercício de 1995, é de se concluir pela não ocorrência da extinção do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para afastar a ocorrência de decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.


Susy Gomes Hoffmann