



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

Processo nº 10831.008658/2006-34
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.493 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria Drawback suspensão
Recorrente BASF S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 14/06/1999 a 12/06/2000

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK*. AFERIÇÃO DA REGULARIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE CONCESSÃO DO REGIME. ILEGITIMIDADE ATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial *drawback*. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DE COMPROMISSOS DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

Na modalidade suspensão, a fruição do benefício do *drawback* está subordinada ao princípio da vinculação física, que impõe aos insumos importados com suspensão dos tributos aplicação direta e fisicamente à mercadoria exportada, seja integrando-se fisicamente a ela, seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo produtivo. Não há se falar em aplicação do disposto no Ato Declaratório Cosit 20, de 1996, senão para os setores econômicos definidos pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/06/1999 a 12/06/2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. *DIES A QUO*. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL *DRAWBACK* SUSPENSÃO.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional. Na importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar

em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. Segundo a regra do artigo 173, inciso I, o prazo decadencial tem início no “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Forte no princípio constitucional da eficiência administrativa e dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o trintídio posterior ao prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício, o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo primeiro dia subsequente à validade do ato concessório do *drawback* é o *dies a quo* para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO (75%).

Tem fundamento no ordenamento jurídico a multa de ofício de setenta e cinco por cento incidente sobre o montante do tributo lançado. Não há se falar em ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade. O princípio constitucional da vedação ao uso do tributo com efeito de confisco não alcança as penalidades do direito tributário. A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. A penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO LANÇADO. JUROS DE MORA.

Irreparável o lançamento de juros de mora sobre o crédito tributário apurado *ex officio*. A impugnação da exigência e os recursos interpostos apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário, mas não inibem a incidência de juros sobre os valores não recolhidos tempestivamente, independentemente do motivo dessa falta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente.

TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator.

EDITADO EM: 03/09/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ São Paulo (SP) que julgou procedente [¹] o lançamento do imposto de importação [²], acrescido de juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), do qual preposto da sociedade empresária teve ciência no dia 5 de dezembro de 2006.

Segundo a denúncia fiscal [³], a fiscalização aduaneira constatou o inadimplemento de compromissos originalmente assumidos por CYANAMID QUÍMICA DO BRASIL LTDA., em 16 de abril de 1999, substituída, em 27 de dezembro de 2000, no polo passivo dessa obrigação por CYANAMID AGRICULTURA DO BRASIL LTDA. [⁴], objeto de incorporação pela BASF S.A. aprovada em Assembléia Geral Extraordinária de 1º de dezembro de 2000 [⁵].

A fruição dos benefícios do *drawback* suspensão outorgados no Ato Concessório 00001-99/000042-5 [⁶] tinha prazo de validade das exportações inicialmente fixado no dia 16 de outubro de 1999, alterado por aditivos e finalmente fixado no dia 8 de abril de 2001 [⁷].

Para a concessão do regime aduaneiro especial, a beneficiária assumiu o compromisso de exportar monocrotofós (Azodrin Técnico) e requereu suspensão dos tributos incidentes na importação de MMCAA (monometil-2-cloro-acetoacetamida) e TMP (Fosfito de Trimetila).

A Secretaria de Comércio Exterior (Secex), por intermédio do Banco do Brasil, encaminhou à Receita Federal o Relatório Unificado de *Drawback* de folhas 133 a 145, sem emitir juízo de valor acerca do adimplemento do regime aduaneiro especial.

No encerramento da ação fiscal, o autuante assevera que o sujeito passivo da obrigação tributária sonegou informações à fiscalização, “impossibilitando a verificação, pela Receita Federal, do Princípio da Vinculação Física e da conseqüente e efetiva exportação dos produtos importados ao amparo do regime especial de *drawback* [...] ficando caracterizado, conseqüentemente, o inadimplemento total do regime especial [...] fiscalizado” [⁸] [⁹].

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 767 a 777 (volume IV).

² Auto de infração do imposto de importação acostado às folhas 1 a 79. Fatos geradores: 14 de junho de 1999 a 12 de junho de 2000.

³ Descrição dos fatos de folhas 2 a 4 e termo de constatação fiscal acostado às folhas 17 a 79 (nas folhas 17 a 43 são apresentados os fundamentos legais, doutrinários e jurisprudenciais do regime aduaneiro especial).

⁴ Aditivo ao ato concessório acostado à folha 131.

⁵ Termo de constatação fiscal, folha 44.

⁶ Ato concessório acostado à folha 127.

⁷ Aditivo ao ato concessório acostado à folha 130 e termo de constatação fiscal, folha 41.

⁸ Descrição dos fatos, folha 2.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 251 a 284 (volume II), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

- seja reconhecida a decadência das exações impostas no auto de infração tendo em vista a última exportação validade [sic] ser datada de novembro de 2000 ou que seja reconhecida a decadência das operações caso a caso, uma vez que em cada exportação era aberto o prazo decadencial para a fazenda contestar a operação efetivada lançando os créditos que achasse pertinente;

- seja dado provimento à impugnação tendo em vista que já havia sido concedida baixa pelo Banco do Brasil, bem como por não existir regra que permita a desconsideração de toda documentação acostada para glosa total dos valores impugnados;

- requer o afastamento da imputação dos juros calculados pela taxa SELIC, tendo em vista a mesma ser patentemente inconstitucional, bem como da multa, devido esta ultrapassar o limite do razoável, tendo efeito confiscatório, bem como da imputação dos juros, que só podem incidir a partir da constituição definitiva dos valores;

- requer a produção de provas, principalmente a pericial, possibilitando a indicação de assistente técnico para a questão, perguntando se o material importado é utilizado no processo de produção do material exportado e se as quantidades indicadas na importação tem equivalência com as mercadorias exportadas.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 14/06/1999 a 12/06/2000

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. - Em caso de inadimplemento do regime de drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento de ofício decorrente de descumprimento de compromissos assumidos para obtenção do Ato Concessório será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que venceu o prazo de validade para exportação dos produtos incentivados (com acréscimo de mais 30 dias previstos no art. 319, inciso I e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), referente aos insurnos supostamente amparados pela suspensão, aplicando-se, pois, ao caso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

DRAWBACK. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATORIA - A legislação de regência do drawback impõe a observância do princípio da vinculação física, segundo o qual a mercadoria importada ao amparo desse regime deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, o que requer seu emprego físico no processo industrial do produto exportado. Diante da falta de comprovação do atendimento ao princípio . da

⁹ A pessoa jurídica fiscalizada, regularmente intimada no termo de início de fiscalização (folhas 65 e seguintes), deixou de apresentar ao fisco federal, dentre outros documentos: laudos técnicos, livro de registro de controle da produção e do estoque, planilhas demonstrativas da relação insumo x produto.

vinculação física, em razão da não-apresentação da documentação solicitada pelo fisco, deixa o beneficiário de demonstrar o adimplemento do regime drawback.

DRAWBACK DOCUMENTAÇÃO INSTRUTORIA E COMPROBATORIA OBRIGATORIEDADE DE GUARDA ATÉ A EXPIRAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL - No caso do drawback, até que se opere a decadência ou a prescrição das penalidades e dos créditos tributários já constituídos, deverá ser mantida em boa guarda toda a documentação hábil à comprovação do atendimento dos requisitos inerentes ao incentivo à exportação em questão.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. MULTA DE OFÍCIO - Cabível a multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, sobre o imposto de importação, pela caracterização de inadimplemento dos compromissos assumidos quando da concessão do regime de drawback-suspensão, conforme previsto pela legislação de regência.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. JUROS DE MORA/TAXA SELIC - Cabíveis os juros de mora calculados com a Taxa SELIC, na vigência do art. 13 da Lei 9.065/95 c/c o art. 161, § 1º do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 795 a 817 (volume IV). Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [¹⁰] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em quatro volumes, ora processados com 824 folhas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

¹⁰ Despacho acostado à folha 824 determina o encaminhamento dos autos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 795 a 817 (volume IV), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, sobre a exigência do imposto de importação, acrescido de juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), decorrente de denunciado inadimplemento de regime aduaneiro especial *drawback*, na modalidade suspensão.

Quanto à invocada decadência dos fatos motivadores dos lançamentos de folhas I a 79, entendo-a desmotivada.

Com efeito, decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º [11], e 173 [12] do Código Tributário Nacional.

Na situação fática que se apresenta, importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributo. Assim, afasto o artigo 150, § 4º, para considerar pertinente ao caso concreto a regra do artigo 173.

Por conseguinte, é de cinco anos o prazo concedido à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário, esse prazo é contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”¹³ e o primeiro desafio que se apresenta é definir o *dies a quo* do prazo previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, creio relevante lembrar que o ônus financeiro decorrente da estrutura administrativa do Estado é suportado pela sociedade. Esse ônus é diretamente proporcional ao tamanho e inversamente proporcional à eficiência da estrutura administrativa. Conseqüentemente, não é razoável exigir determinada ação de qualquer órgão do Estado senão direcionada para a consecução do interesse coletivo.

Fiz essa digressão porque não considero dever da autoridade administrativa, para prevenir a decadência e sob pena de responsabilidade funcional, promover o lançamento dos créditos de todos os tributos suspensos em face da outorga de benefícios fiscais, inclusive incentivos à exportação, na tese mais favorável ao fisco, com guarda do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do ano imediatamente subsequente àquele da ocorrência do fato gerador do tributo.

¹¹ CTN, artigo 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. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

¹² CTN, artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

¹³ CTN, artigo 173, inciso I.

Proceder dessa forma é desperdiçar os já insuficientes recursos públicos para movimentar a máquina da Fazenda Nacional e lançar tributos que somente serão exigidos se infrações às normas tributárias forem praticadas no futuro.

Não é essa a interpretação que faço do inciso I do artigo 173 do CTN.

Como a eficiência da administração pública é um dos princípios enumerados no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal¹⁴ e o enunciado da norma jurídica pospõe o *dies a quo* para a aferição do prazo nele previsto para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”¹⁵, considero razoável entender que a Fazenda Nacional deve otimizar o uso de sua máquina de fiscalização direcionando-a para a auditoria de procedimentos em contribuintes com indícios de infrações à legislação tributária.

Logo, como o inadimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial não pode ser anunciado senão depois de esgotado o trintídio posterior ao prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício¹⁶, o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo primeiro dia subsequente à validade do ato concessório do *drawback* é o *dies a quo*¹⁷ para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do CTN.

É certo que a ora recorrente pretende fixar o marco vestibular do prazo decadencial com um ano de antecedência. Para tanto, alega que a última exportação vinculada ao ato concessório ora examinado ocorreu no ano anterior ao do prazo de validade das exportações.

Nada obstante, considero esse fato de somenos importância, por dois motivos principais: (1) a Fazenda Nacional não foi comunicada que essa exportação seria a última vinculada àquele ato concessório; e (2) independentemente da existência dessa comunicação, o inadimplemento do regime aduaneiro especial, repito, não pode ser aferido senão perante o decurso do trintídio ulterior à validade do ato concessório.

Destarte, rejeito a tese de decadência dos fatos motivadores dos lançamentos efetivados no dia 5 de dezembro de 2006.

Sobre o benefício do *drawback*, um incentivo à exportação, é cediço que ele pode ser concedido nas modalidades suspensão, isenção ou restituição, cada qual com suas peculiaridades. No Regulamento Aduaneiro (RA) vigente à época da ocorrência dos fatos geradores¹⁸, então aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, a matéria era regulada em capítulo próprio, nos artigos 314 a 334.

¹⁴ Constituição Federal, artigo 37 [redação dada pela EC 19, de 1998]: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [. .]

¹⁵ CTN, artigo 173, inciso I.

¹⁶ Prazo de validade das exportações: 8 de abril de 2001 [Aditivo ao ato concessório acostado à folha 130 e termo de constatação fiscal, folha 41]

¹⁷ *Dies a quo* para contar o prazo decadencial: 1º de janeiro de 2002

¹⁸ Período de ocorrência dos fatos geradores: 14 de junho de 1999 a 12 de junho de 2000.

Aqui se discute o denunciado inadimplemento de compromissos assumidos para a fruição do benefício do *drawback*, na modalidade suspensão, por inobservância do princípio da vinculação física, que impõe aos insumos importados com suspensão dos tributos aplicação direta e fisicamente à mercadoria exportada, seja integrando-se fisicamente a ela, seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo produtivo.

A propósito dessa modalidade do benefício fiscal, permite o RA, no inciso I do artigo 314, cuja matriz legal é o inciso II do artigo 78 do Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, a “suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada”. No § 1º do artigo 315, está explicitada a norma excepcional: “O benefício também poderá ser concedido para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão”.

Na busca da melhor exegese dessas normas, vale recordar determinação contida no Código Tributário Nacional, quando cuida da interpretação e integração da legislação tributária:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Também vigiam naquela época outras normas jurídicas, de hierarquia inferior, todas com a finalidade precípua de controlar o adimplemento do compromisso de exportação assumido como condição indispensável ao gozo do benefício fiscal.

In casu, pelo Ato Concessório 00001-99/000042-5, de 16 de abril de 1999 [19], com as alterações introduzidas por seus aditivos, a ora recorrente assumiu o compromisso de exportar, no prazo assinalado, determinada quantidade de monocrotofós (Azodrin Técnico) e, em contrapartida, foi autorizada a promover importações de MMCAA (monometil-2-cloro-acetoacetamida) e TMP (Fosfito de Trimetila) com suspensão do pagamento dos tributos exigíveis nessa operação.

Portanto, amparado, principalmente, no CTN, artigo 111, *caput* e inciso I [20], bem como no Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, artigo 314, inciso I [21], e no artigo 315, § 1º [22], entendo como únicos aspectos relevantes para o deslinde dessa questão perquirir a existência e a procedência de denúncia quanto ao

¹⁹ Ato concessório acostado à folha 127.

²⁰ CTN, artigo 111: Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (I) suspensão ou exclusão do crédito tributário; [...]

²¹ RA 1985, artigo 314: Poderá ser concedido [...], nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do "drawback" nas seguintes modalidades (Decreto-Lei 37/66, art. 78, I a III): (I) suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; [...]

²² RA 1985, artigo 315: O benefício do "drawback" [...] (§ 1º) O benefício também poderá ser concedido para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão. [...]

inadimplemento do compromisso de exportação de monocrotófos (Azodrin Técnico) produzido mediante o uso de MMCAA (monometil-2-cloro-acetoacetamida) e TMP (Fosfito de Trimetila) importados com suspensão dos tributos. O adimplemento do compromisso de exportação deve ser levado a efeito sob o aspecto da tempestividade e da suficiência.

No entanto, a aferição do princípio da vinculação física resta prejudicada, porquanto o sujeito passivo da obrigação tributária, a despeito de regularmente intimado [²³], deixou de apresentar os documentos necessários para esse cotejo, tais como: laudos técnicos, livro de registro de controle da produção e do estoque, planilhas demonstrativas da relação insumo x produto.

Conseqüentemente, dada a impossibilidade de ser realizada a auditoria de produção mediante o necessário confronto dos resultados teóricos inerentes à produção industrial com os assentamentos fiscais do controle da produção e do estoque do estabelecimento, entendo não comprovada a veracidade das exportações declaradas de mercadorias produzidas mediante o uso de insumos importados com suspensão dos tributos sob o amparo do Ato Concessório 00001-99/000042-5, de 16 de abril de 1999.

Ademais, ante a lógica das razões recursais, sequer existe controvérsia no que respeita ao inadimplemento do *drawback*, pois a própria recorrente admite que tentou, sem sucesso, modificar o ato concessório, posteriormente ao escoamento das prorrogações do seu prazo de validade para nele incluir outro produto no compromisso de exportação, senão vejamos:

Cabe exaltar que, não se pode levar em conta para o cálculo decadencial indicado o pedido de inclusão do produto AZODRIN 400 no campo de mercadorias a serem exportadas, datado de 14/08/2001.

A negativa indicada tem lastro em dois fatores: o primeiro, o fato de que o pedido de inclusão não foi aceito pelo BANCO DO BRASIL, autoridade competente para tal ato, e o segundo que o pedido foi efetivado fora do prazo legal, data limite do ato concessório.

Por esses exatos motivos, verifica-se que o pedido de inclusão datado de 14/08/2001 é completamente nulo, ao podendo assim ser utilizado para fins de computo do início da contagem do prazo decadencial. [²⁴]

Ora, se a ora recorrente solicitou alterar seu compromisso de exportação em momento posterior ao prazo compromissado é porque sabia que se encontrava inadimplente com o regime aduaneiro especial e vislumbrou, com esse artifício, sair da inadimplência.

Quanto à multa contestada, ela foi aplicada em conformidade com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996: 75% sobre o tributo devido. *A contrário* das

²³ Termo de início de fiscalização às folhas 65 e seguintes

²⁴ Recurso voluntário, folhas 802 e 803.

razões recursais, não existe, nos autos deste processo administrativo, lançamento simultâneo de outra multa igual a 30% do débito apurado [25].

Igualmente impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento fundada em suposta extrapolação da capacidade contributiva e na inobservância da vedação ao confisco ou suposta ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Malgrado posições doutrinárias em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma “prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”²⁶ e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo²⁷, da mercadoria²⁸ e de moeda²⁹ são exemplos desse confisco.

No que respeita à incidência de juros de mora, o acórdão recorrido também é irreparável. Está amparado no ordenamento jurídico o lançamento de juros sobre tributos devidos e não pagos nem depositados integralmente no vencimento.

Com efeito, o artigo 161 [30], *caput* e § 2º, do Código Tributário Nacional impõe a incidência de juros de mora sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, independentemente do “motivo determinante da falta”, exceto na “pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Destaco, a propósito, outra exceção à regra de incidência dos juros de mora sobre os créditos não pagos no vencimento: depósito do seu montante integral, regra enunciada no *caput* do artigo 83 [31] do Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

²⁵ Recurso voluntário, folha 809 (volume IV): “Veja-se que, multa aplicada em razão do suposto não recolhimento do diferencial de alíquota sobre o produto foi quantificada percentagem de 75% e 30% sobre o valor do suposto débito, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96”.

²⁶ Código Tributário Nacional, artigo 3º

²⁷ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104

²⁸ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980

²⁹ Lei nº 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II

³⁰ CTN, artigo 161: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. [...] § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

³¹ Decreto 93.872, de 1986, artigo 83: Será também feito na Caixa Econômica Federal, voluntariamente pelo contribuinte, depósito em dinheiro para se eximir da incidência de juros e outros acréscimos legais no processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários. Parágrafo único O depósito de que trata este artigo, de valor atualizado do litígio, nele incluídos a multa e os juros de mora devidos nos termos da legislação específica, será feito à ordem da Secretaria da Receita Federal, podendo ser convertido em garantia de crédito da Fazenda Nacional, vinculado à propositura de ação anulatória ou declaratória de nulidade do débito, à ordem do Juízo competente.

Processo nº 10831 008658/2006-34
Acórdão nº 3101-00.493

S3-CIT1
Fl 830

Ao revés do pretendido pela recorrente, a impugnação da exigência e os recursos interpostos apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário lançado, mas não inibem a incidência de juros sobre os valores não recolhidos tempestivamente.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Tarásio Campelo Borges