



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

Processo nº 10831.009686/00-30
Recurso nº 324.952 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.275 – 3ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2009
Matéria Drawback Suspensão
Recorrente THERMO KING DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 15/07/1993

Atos Concessórios / Termo Final para Exportação: 20/12/1994; 21/10/1995;
22/07/1996.

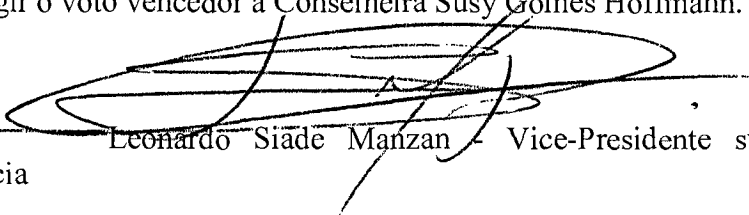
DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO DE INÍCIO DA DECADÊNCIA.

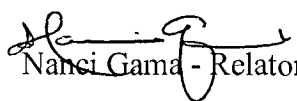
No regime de drawback suspensão o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Nanci Gama (Relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.


Leonardo Siade Manzan - Vice-Presidente substituto no exercício da
Presidência


Nanci Gama - Relatora


Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada

EDITADO EM: 09/05/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez López, Leonardo Siade Manzan e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte contra decisão da Segunda Câmara do terceiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de decadência e não conheceu da preliminar de prescrição e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os juros demora anteriores aos 30 dias do término dos Atos Concessórios, mediante o Acórdão nº 302-37.117, cuja ementa é a seguinte:

“Drawback (Suspensão) – Inadimplemento.

Da preliminar de Decadência.

O dies a quo para a contagem do prazo decadencial vem a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, nos termos do art. 173, I, do CTN, e uma vez que o lançamento, para o fisco, no caso vertente, só era possível “ a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido no respectivo Ato Concessório para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário”, o prazo decadencial não houvera fluído quando do lançamento.

Da preliminar de Prescrição.

A prescrição, em matéria tributária, refere-se à perda do direito de se buscar, judicialmente, a satisfação, pelo devedor, de um direito líquido e certo. Não é matéria a ser examinada no rito processual estabelecido pelo Decreto 70.235/72. Recurso não conhecido nesta parte.

Da comprovação do cumprimento das obrigações assumidas nos atos concessórios.

As violações perpetradas à legislação aplicável ao regime especial do drawback foram de tal gravidade e tal monta que a recorrente não conseguiu demonstrar o adimplemento de suas obrigações como beneficiária.

Dos juros moratórios – Incidência – “ Dies A quo”.

Os juros de mora, em casos da espécie, só passam a incidir a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido no respectivo Ato Concessório para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário.

Excluídos os juros aplicados relativos aos períodos anteriores.

Recurso parcialmente provido.”

Sustenta o contribuinte, ora Recorrente, que a decisão recorrida deu interpretação divergente a lei tributária dada por outra Câmara deste Conselho, nos termos do

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.

Com efeito, o Recorrente aponta como paradigma, dois acórdãos da Terceira Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, acórdãos nºs 303-31-745, referente ao recurso 126.764, e 303-32.523, referente ao recurso 128.359, este último também de interesse da Recorrente, cujas ementas são as seguintes, respectivamente:

"DRAWBACK SUSPENSÃO. PRESCRIÇÃO. A modalidade de lançamento no regime aduaneiro de drawback suspensão é por declaração. A partir da assinatura do termo de responsabilidade passaria a correr o prazo prescricional. Porém, a prescrição fica suspensa até o termo final do prazo para exportação da mercadoria beneficiada, momento a partir do qual se passará a contar o prazo de 5 anos que a Fazenda Nacional terá para exigir o imposto de importação.

DECADÊNCIA – O prazo de decadência no regime especial de Drawback suspensão inicia-se na data do fato gerador, considerado o registro da DI por se tratar de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Fluindo dentro de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, não admitindo interrupção nem suspensão.

DRAWBACK – FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO – Somente serão aceitos para comprovação do regime de drawback, registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback é responsável pelo recolhimento dos impostos, quando não foram comprovadas as exportações por meio dos documentos previstos na legislação de regência.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO"

"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.

de

RECURSO PROVIDO.

Sustenta o Recorrente, em síntese, que a divergência, que justifica o cabimento do presente recurso especial, em relação ao lançamento do crédito tributário relativo aos Atos Concessórios de regime drawback suspensão em causa, é a aplicação pela Segunda Câmara do extinto Conselho de Contribuintes do instituto da decadência e não da prescrição, conforme assim decidiu a Terceira Câmara no acórdão paradigma e, ainda, quanto a contagem do prazo para o lançamento, que para a Segunda Câmara, o dies a quo do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao período de 30 dias contados do término do regime de exportação, e segundo o acórdão paradigma, tratando-se de prescrição, a partir do termo final do prazo de exportação.

O recurso foi admitido pela ilustre Conselheira Presidente da extinta Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, Dra. Judith do Amaral Marcondes Armando, conforme despacho de fls. 11.232/11.235 dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial do contribuinte, eis que tempestivo e, a meu ver, demonstra de forma inequívoca a divergência jurisprudencial que justifica o seu cabimento.

Sustenta o Recorrente que “a circunstância do regime de Drawback em nada muda a regra firme de que o prazo decadencial para o lançamento do tributo começa a correr a partir da ocorrência do fato gerador.” Aduz ainda que na hipótese se aplica o artigo 150, parágrafo 4º do CTN. No caso concreto, a autuação foi lavrada em 23/11/2000, e os fatos geradores, considerando-se a data das Declarações de Importação, são todas anteriores a 22/11/1995.

Em complementação, o Recorrente sustenta que “a constituição do crédito tributário se dá no ato da importação, para regime de Drawback, especificamente pela formalização de termo de responsabilidade que torna conhecido, liquido e exigível o crédito tributário.

A partir daí, isto é, do ato de importação, segundo o Recorrente, com apoio no acórdão da Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes apontado como paradigma, “é que se inicia o prazo prescricional. Ocorre que o regime fica sujeito à condição suspensiva do prazo que o beneficiário tem para a exportação das mercadorias importadas, antes do qual não podem ser cobrados os tributos da importação”.

Entendo necessário, antes de expor o meu posicionamento, esclarecer que nos acórdãos apontados como paradigma, prolatados pela Terceira Câmara, esta relatora restou vencida ou votou com os demais Conselheiros pela conclusão.

Isto porque, a meu ver, não há que se falar em prescrição do crédito da Fazenda Nacional como sustentado pelo Recorrente e nem de suspensão do mesmo em razão do Ato Concessório.

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 nº 37/66, que institui 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 nº 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 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.

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

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:

*“I – 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

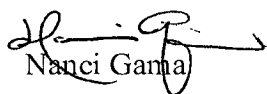
revogada a lei de isenção, mas simplesmente que a pessoa ou fato isento passou do campo da não-incidência para o da incidência”², tendo lugar, então, à ocorrência do fato gerador.

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 consequências 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 tributo que recai 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 parcialmente o recurso especial do contribuinte, para declarar a decadência do direito da Fazenda em constituir o crédito tributário relativo aos Atos Concessórios nº 158 e 276, cujo termos finais para exportação ocorreram, respectivamente, em 21/12/1994 e 21/10/1995, considerando-se a data da lavratura do auto de infração, em 23/11/2000, persistindo, portanto, o lançamento, em relação ao Ato Concessório nº 103, cujo prazo final para exportação expirou em 22/06/1996.

É como voto.


Nanci Gama

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Redatora Designada

A Turma entendeu, majoritariamente, por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, 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.

² Cfr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções Tributárias* (1ª ed.), São Paulo 1969, 195.





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.

Primeiramente, ressalto que entendo tratar-se de prazo decadencial. O registro da DI não se constitui já em lançamento. Mas, no caso, a adoção da nomenclatura do prazo como decadencial ou prescricional constituindo-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.

6

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, tem-se que a lavratura do auto de infração deu-se em 23/11/2000, e o prazo final para as exportações eram os seguintes: 21/12/1994 (Ato Concessório nº 158), 21/10/1995 (Ato Concessório nº 276) e 22/06/1996 (Ato Concessório nº 103).

Tendo em vista que os prazos decadenciais começaram a correr, respectivamente, no primeiro dia dos exercícios de 1996 (Ato concessórios nº 158 e 276) e 1997, é de se concluir pela não ocorrência da extinção do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, em relação aos três Ato Concessórios.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.


Susy Gomes Hoffmann