



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

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Recurso nº : 131.307
Acórdão nº : 303-32.522
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.

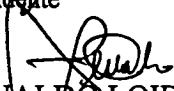
O auto de infração foi cientificado ao contribuinte depois do esgotamento do prazo prescricional. Por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, constitui-se o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro 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 votaram pela conclusão.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 09 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Tarásio Campelo Borges e Marciel Eder Costa. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno. Fez sustentação oral o advogado Enrico Francavilla, OAB 172565/SP.

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

RELATÓRIO

O presente processo trata do auto de infração lavrado para exigência de recolhimento de tributos suspensos acrescido de juros e multas referente ao imposto de importação e para o IPI-vinculado, em função da perda do incentivo de drawback-suspensão obtido por meio do Ato Concessório (AC) nº 52-95/041-0, de 30/03/1995.

Foi com base nesse AC que a interessada promoveu as importações dos bens descritos nas DI's de fls. 05/22, com vistas à sua utilização na fabricação de produtos para exportação. Em 01/01/1997 foi emitido o Relatório de Comprovação de Drawback nº 52-97/161-7 (fls. 382).

Entretanto a fiscalização da IRF/SP entendeu que não deveria considerar as exportações realizadas desvinculadas do supracitado AC, visto que foi adotado o código "80.000" nessas exportações, código que se refere a exportações comuns sem vinculação com AC, o que contraria o disposto no art.325 do RA aprovado pelo Decreto 91.030/85. Além disso, em alguns casos, não constou a menção expressa do fabricante intermediário no registro de exportação, não estando a interessada habilitada no Drawback intermediário, e houve falta de pagamento de acréscimos em relação aos pagamentos de tributos pelo despacho para consumo de algumas mercadorias.

A interessada tomou ciência da autuação em 16/12/2002 e apresentou sua impugnação tempestiva, conforme consta às fls. 1760/1826, na qual em resumo, alegou que:

1. Houve decadência do direito de lançar os créditos em questão;
2. A SECEX atestou o adimplemento total do regime com a utilização de todas as mercadorias importadas nos produtos exportados;
3. A finalidade da lei, no caso as exportações, foi atingida;
4. As infrações apontadas estão baseadas na premissa de uma irrestrita observância do princípio da vinculação física, o que não se aplica ao drawback genérico, mas somente ao drawback-suspensão comum;
5. O próprio RA (Decreto 4.543/2002) é afrontado em seu art.339 quando se exige a vinculação física;
6. Somente sobre U\$ 189.628,30 poderia recair alguma tributação desde que não tivesse ocorrido a decadência;

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

7. Houve boa fé e a prova é o cumprimento do regime atestado pela SECEX;

8. A falta de anotação do número do AC é erro formal, sem dolo, tendo cumprido os objetivos do regime e vinculando a documentação; o preenchimento com o código "80.000" é erro em formalidade cujo descumprimento não trouxe prejuízo ao fisco;

9. Apesar da falta de autorização para o drawback intermediário, houve as exportações em nome da empresa impugnante;

10. Houve recolhimento dos tributos incidentes sobre importações que não influenciaram exportações posteriores;

11. Requer a intimação do Auditor Fiscal para que indique a taxa de conversão da moeda para cada período utilizado, bem como justifique o procedimento adotado.

A DRJ, por sua 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, declarou procedente a autuação, conforme se vê às fls. 2015/2024.

Os principais fundamentos da decisão foram:

I. O termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de lançar o crédito tributário no caso de drawback-suspensão é o previsto no art.173,I, do CTN conforme esclarece a Nota MF/SRF/COSIT 577/2000. No caso o relatório de comprovação foi emitido pela SECEX em 1997, daí que o prazo decadencial só se esgotaria em 31.12.2002 e o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 16.12.2002. Não houve a decadência.

II. Também não ocorreu a prescrição do direito da Fazenda Pública de cobrar o crédito tributário, posto que este prazo só se iniciará a partir da constituição definitiva do crédito, conforme art. 174 do CTN.

III. A alegação de boa-fé como razão de não ser penalizado não encontra guarida na legislação, conforme art. 136 do CTN, que a responsabilidade por infração tributária independe da intenção.

IV. As provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária e as alegações de defesa devem ser oferecidas na impugnação, sob pena de preclusão a não ser se demonstrada a efetiva impossibilidade de apresentação oportuna, ou se tratar de fato superveniente, ou ainda para contrapor razões trazidas posteriormente aos autos. Não sendo assim se indefere o pedido de maior prazo para produção de novas provas.

V. É descabida a requisição de intimação ao auditor autuante para que indique as taxas de conversão da moeda em cada período considerado ou para

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

que justifique o procedimento adotado, posto que tais valores constam das próprias declarações da interessada.

VI. No mérito, o regime especial de drawback, como incentivo à exportação, exige o cumprimento de certas metas de exportação de produtos que utilizam insumos importados com benefício fiscal, dentro dos prazos e condições estipulados no ato concessório (AC) emitido pelo órgão competente.

VII. O RA, ao contrário do que afirma a impugnante, prevê a total vinculação entre as mercadorias importadas e aquelas a exportar, conforme art. 341 do Decreto 4.543/2002.

VIII. Havendo descumprimento das condições estipuladas o importador perde o benefício previsto e deve se sujeitar ao regime de importação comum.

IX. Dentre as condições para a manutenção do benefício está a necessidade de anotação nos documentos comprobatórios de exportação, conforme dispõe o art. 325 do RA aprovado pelo Decreto 91.030/85. Por ser benefício fiscal a legislação deve ser literalmente interpretada conforme art. 111 do CTN.

X. Ainda que a CACEX tenha levado em consideração as exportações efetivadas sem vinculação documental, cabe à SRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, conforme prevê o art. 3º da Portaria MEFP 594/92. Ora em cada um dos registros de exportação (RE) consta o código "80.000" que desvincula a exportação de qualquer ato concessório, razão para a interessada perder o benefício de isenção concedido, devendo retornar ao regime comum de importação.

XI. A alegação de que a efetividade das exportações com vinculação ao AC pode ser comprovada na contabilidade em nada altera o fato de que o compromisso assumido na concessão de drawback não foi atingido. Os controles internos da empresa não se sobrepõem aos controles aduaneiros, somente estes podem comprovar a satisfação das condições para o benefício.

XII. Não merece prosperar a alegação de que a finalidade do drawback foi atingida por terem sido realizadas as exportações, pois o fato é que tais exportações foram realizadas como comuns, sem qualquer vinculação ao benefício pleiteado.

XIII. Em caso de inadimplemento do compromisso de exportar o RA, art. 319, determina que cabe ao contribuinte providenciar o recolhimento dos tributos (II e IPI-vinculado) devidos, no prazo de 30 dias a partir do vencimento do prazo concedido para a exportação. No caso não houve o recolhimento, daí estar o crédito acrescido de juros de mora, bem como as multas decorrentes do não-pagamento dentro do prazo legal.

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

Irresignada com a decisão da DRJ, cuja intimação recebeu em 08/05/2004(sábado) (fls. 2081), a interessada comparece aos autos para apresentar, seu recurso voluntário nos termos exatos postos às fls. 2029/2064, datado de 04/06/2004, porém sem carimbo de protocolo que não foi apostado pela repartição tributária de origem. Observa-se que o documento de relação de bens e direitos para arrolamento, de fls. 2065, apresentados para garantia recursal, teve a firma reconhecida no cartório em 07/06/2004 e está datado de 08/06/2004 (último dia do prazo recursal). Em 17/06/2004 o interessado foi intimado de exigência de documentos relacionados aos bens arrolados (fls. 2086).

(VER NO VOLUME SEGUINTE SE FOI ATENDIDA A EXIGÊNCIA) (indícios de **tempestividade** do recurso, pelas datas apostas no recurso, no arrolamento e no AR da intimação de fls. 2086, bem como porque a SRF não carimbou e não reclamou de intempestividade)

As razões do recurso no geral reproduzem as alegações expostas na impugnação, mas alguns pontos mereceram realce e podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

1. O fundamento principal da autuação foi a ausência de vinculação física entre as mercadorias importadas e os produtos exportados. A autoridade fiscal enquadrou o regime concedido no tipo SUSPENSÃO COMUM, no entanto no caso trata-se de drawback suspensão genérico, o que pode ser constatado no AC, dadas as exigências ali contidas e das obrigações genéricas ali descritas (doc.41). Não se aplica a vinculação física quando o regime é genérico, sendo essa a característica que o distingue das demais modalidades de drawback.

2. Esse fundamento é objeto de discussão judicial, a exigibilidade de vinculação física para a modalidade genérica de drawback está em discussão no processo 2000.61.05.008240-2 na 4ª Vara Federal de Campinas (ação declaratória).

3. Os demais fundamentos de defesa são primeiramente de decadência do direito de lançar, alternativamente a prescrição do direito de cobrar. No mérito, houve adimplemento total do regime corretamente atestado pela SECEX (docs.48 e 49 anexos à impugnação).

4. o formalismo adotado na autuação afronta a base fundamental do regime drawback que é o incentivo à exportação. Ora houve a exportação e comprovadamente foi atendido o mínimo determinado na concessão do regime (anexos I e IV à impugnação).

5. O ato concessório teve seu cumprimento atestado pela SECEX. Poder-se-ia importar “partes e peças para aparelhos para condicionamento de ar para ônibus” no limite de US\$ 2.376.000,00, para fins de exportação de “aparelhos para acondicionamento de ar para ônibus, marca Thermo King”, mínimo de US\$ 5.900.000,00. Não há no AC outra exigência, pois se trata de concessão genérica, a comprovação de adimplemento se restringe aos aspectos financeiros desde que, é

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

claro, se trate de equipamentos de ar condicionado produzidos pela recorrente e de partes e peças para a produção dos mesmos equipamentos. No drawback genérico deve se comprovar uma série de exportações cujo valor seja igual ou maior que o estabelecido no AC e comprovar que a série de importações de insumos teve no seu conjunto valor dentro dos limites fixados no AC. E tal cumprimento foi o que atestou o Relatório de Comprovação emitido pela SECEX. Vide Consolidação das Normas do Drawback (CND)- Título 9- Drawback Genérico, segundo o item 9.3, a operação será analisada pelo compromisso global, mediante a comparação do custo total da importação com o valor líquido da exportação (Item 9.3 do Comunicado 21).

6. A fungibilidade das matérias primas é evidente no caso. As peças utilizadas na fabricação de aparelhos de ar condicionado, em quantidades diferentes para cada modelo, são idênticas. Apenas por hipótese se uma determinada peça em estoque é utilizada para fabricação de aparelho exportado e sua reposição é feita por outra peça idêntica importada com benefício isso não faz qualquer diferença para a Fazenda Nacional e nem para o contribuinte ou para o comprador. Assim é desnecessário o controle técnico da alocação dos materiais nos produtos exportados, e é por isso, que nesses casos a lei dispensa a vinculação física.

7. Há alegação ,ainda, de falta de autorização para drawback intermediário, pelo fato de que algumas exportações foram realizadas de forma indireta. A distinção resulta da evolução do instituto e a possibilidade de erro no código de enquadramento existe. A própria fiscalização errou ao classificar o benefício em análise, por ocasião de outra fiscalização junto à recorrente, como “drawback suspensão comum”. Ambos os erros não podem sobrepujar o efetivo cumprimento do regime. Houve exportação, os RE a que se faz referência indicam expressamente a recorrente como fabricante do produto exportado e vinculam necessariamente estas exportações às importações realizadas com benefício fiscal. Ainda neste caso foi atendido o compromisso estabelecido.

8. Houve recolhimento espontâneo dos tributos incidentes sobre as importações de insumos que foram destinados a mercadorias vendidas no mercado interno. A fiscalização pretendeu cobrar encargos que aqui se contesta novamente, primeiro porque não concorda com a extemporaneidade dos recolhimentos e segundo porque ainda que assim não fosse o recolhimento espontâneo afasta as penalidades conforme o art. 138 do CTN. Por outro lado veja-se, por analogia, o que dispõe o Ato Declaratório 20/96 em que se declara que a utilização, por setores definidos pelo MDIC, de matéria prima importada com benefício do drawback para elaboração de produto destinado ao mercado interno não constitui desvio de finalidade para fins tributários, desde que matéria prima nacional em qualidade e quantidade equivalente tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado, caso exista a fungibilidade.

9. Não se entende porque no caso a SRF desconsidera a conclusão de atendimento regular do regime conforme relatório da SECEX. A decisão recorrida confirma o entendimento contraditório da fiscalização, posto que não desmente que a SECEX (CACEX) analisa o regime, mas sugere que a análise é superficial e que parte dessa análise fica a cargo da SRF, contudo não explica porque acusa a SECEX de

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

superficialidade ou parcialidade se é clara a sua competência conforme Portaria MEFP 594/92, art. 3º.

10. A menção a infração ao art. 325 do RA é mais uma evidência de que a fiscalização orientou seu trabalho equivocadamente na vinculação física, embora a decisão recorrida tenha passado ao largo da questão. O que a decisão fez foi apenas exigir a vinculação dos documentos de exportação com o AC por meio da anotação em cada RE. Não se discute a dicção do art. 325 e menos ainda a necessidade de vinculação dos documentos de exportação com o AC. O que ocorre é que a recorrente vinculou todos os documentos de forma inequívoca.

11. Toda a fiscalização foi feita para verificar se os insumos importados estavam fisicamente, individualmente, inseridos nos produtos exportados. Se for admitido pelo Conselho de Contribuintes o fundamento de que não se aplica ao drawback genérico a regra da vinculação física, então o auto de infração deverá ser julgado improcedente. Mas a decisão recorrida se prendeu principalmente a outro tipo de vinculação, a do art. 325 do RA, com apego absoluto à formalidade e um desprezo pela finalidade da lei.

12. Todas as exportações foram registradas no Relatório de Comprovação de Drawback aprovado pela SECEX. Ali estão vinculadas com o AC de maneira definitiva. Todos os RE vinculados ao AC fiscalizado foram devidamente declarados e informados à SECEX, administradora do regime, e constam do relatório de Comprovação. A decisão recorrida faz pouco caso da aprovação pela SECEX (fls. 2022) e ignora a clara vinculação dos documentos emitidos pela recorrente ao regime a ela concedido.

13. Ficou manifesta a intenção arrecadatória e inescrupulosa da fiscalização e da autoridade de julgamento, pois toma o Relatório de Comprovação como fonte legítima de informação e registro apenas para o que lhe interessa, que as DI consideradas para a autuação vêm do relatório mencionado, mas ignora outras informações com as que atestam que exportou valor superior ao estabelecido no AC.

Pede que:

a) Sejam reconhecidas as arguições preliminares, cancelando-se o auto de infração;

b) Se superadas as preliminares, seja provido o recurso e declarada a improcedência do auto de infração;

c) Subsidiariamente, se o Conselho ainda tiver dúvida quanto à improcedência total da autuação, que seja ordenada diligência para verificação das exportações declaradas ao BB (SECEX) e que fundamentaram o Relatório de Comprovação para que se confirme o volume de exportações realizado e o cumprimento dos valores de exportação assumidos;

É o relatório.

Processo nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

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 arguição 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

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 : 10831.010824/2002-39

Acórdão nº : 303-32.522

extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (grifos meus)

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 nº : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

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 anteriormente, ocorre o lançamento. O argumento de que tal ato, conforme artigo 142 do CTN, é

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 : 10831.010824/2002-39

Acórdão nº : 303-32.522

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 impositivo, 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 resolutiva 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* ressurge 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 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.

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 : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

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.

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.

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 : 10831.010824/2002-39
Acórdão nº : 303-32.522

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.

Sala das Sessões, em de dezembro de 2004.

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora ”

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, 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:

“...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

Processo nº : 10831.010824/2002-39

Acórdão nº : 303-32.522

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.

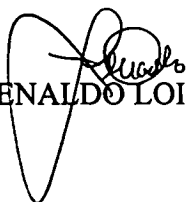
In casu, eram os seguintes os prazos para a importação, conforme o ato que concedeu o benefício:

Com relação ao AC nº 0052-95/041-0 (de 30.03.1995) foram emitidos os Aditivos nº 52-96/061-0, de 08.03.1996 (fls.1.869), ampliando o prazo para exportação até 26.09.1996, posteriormente, em 27.08.1996 (fls.1.870) novo Aditivo nº 52-96/225-4 ampliou o prazo para 25.03.1996 e, finalmente o Aditivo nº 52-97/032-7, de 12.03.1997 (fls.1.872) alterou o prazo de validade para **11.04.1997**.

A data da ciência do auto de infração ao contribuinte foi **16.12.2002**. Quando da ciência "da lavratura do auto de infração", já havia transcorrido mais de cinco anos da data-limite para as exportações comprometidas por meio do ato concessório acima indicado. 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 LOIBMAN - Relator