



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

<b>Processo nº</b>	10831.011015/2002-44
<b>Recurso nº</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>3101-001.331 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	26 de fevereiro de 2013
<b>Matéria</b>	Drawback
<b>Embargante</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	GEVISA S/A

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.** Havendo obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão, são cabíveis embargos de declaração para suprimir tais ocorrências.

**DRAWBACK. DECADÊNCIA.** A Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento que a contagem do prazo decadencial no Drawback inadimplido é regulada pelo art. 173, inciso I, do CTN (Acórdão nº 9303-00.147), inclusive aplicável o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (REsp 973733/SC) segundo o qual, não havendo antecipação do pagamento nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é deslocado para o art. 173, inciso I, do CTN.

**IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CÓDIGO DE OPERAÇÃO.** A falta não de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback exclui o benefício do Drawback em face da impossibilidade de verificação do vínculo exigido para atendimento de Regime.

Embargos Declaratórios Providos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento aos embargos de declaração: a) por unanimidade, para retificar a contradição na parte da decadência; e b) pelo voto de qualidade, para suprir a omissão da exigência do número do ato concessório no Registro de Exportação. Vencidos os Valdete Aparecida Marinheiro, Leonardo Mussi da Silva e Luiz Roberto Domingo (Relator). Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes para formalizar o voto vencedor.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Luiz Roberto Domingo - Relator.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, (Suplente), Leonardo Mussi da silva (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, no qual alega ter havido contradição, obscuridade e omissão no Acórdão nº 3101-00.300, de 17/11/2009, cuja ementa e parte dispositiva tiveram a seguinte redação:

*REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. DECADÊNCIA.*

*0 prazo decadencial do drawback é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em face da inadimplência do regime, levando-se em conta para o prazo de 30 (trinta) dias que o contribuinte teria após o término do prazo de suspensão fixado no Ato Concessório para pagar os tributos, devolver ou destruir os insumos importados. Esta posição prevaleceu à do relator que entendera que o termo inicial do prazo quinquenal teria inicio imediatamente após o prazo de 30 (trinta) dias conferido ao beneficiário para adotar uma das três alternativas fixadas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência as importações com erro no código de vinculação ao regime. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Corintho Oliveira Machado.*

A peça recursal argui que para a parte em que pelo voto condutor do Acórdão o Relator ficou vencido, item relativo à decadência, não foi designado Relator para redigir a tese vencedora, havendo omissão e contradição, em suma, em relação aos fundamentos que amparam a aplicação do art. 173 do CTN.

Alega, ainda, contradição e obscuridade em relação a matéria de mérito, pois o voto condutor do Acórdão, “segundo o qual deve ser excluída da autuação apenas a parte das importações” com erro no código de vinculação ao regime”, (‘Acordam os membros do Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 26/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

colegiado, Por maioria, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência as importações com erro no código de vinculação ao regime....') "enquanto o voto condutor concluiu pela manutenção somente da parte do auto de lançamento referente à glosa dos RE não averbados ou vencidos, o acórdão excluiu da exigência as exportações com erro no código de vinculação ao regime de Drawback, sem fazer qualquer [referência] à falta de vinculação do documento de exportação." (sic).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Conheço do Recurso por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Os Embargos de Declaração trazem duas questões adequadas a serem apreciadas: uma em relação à preliminar de decadência e outra em relação ao mérito.

Quanto à preliminar, devem ser providos os embargos, haja vista que este Relator deixou de substituir em seu voto a parte relativa à conclusão do tema de decadência, uma vez que, acolhendo a decisão pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, passou a adotar o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, ressalvada sua posição pessoal.

Ocorre que, a par de minha opinião pessoal, a questão da decadência nos casos de descumprimento de DRAWBACK já foi pacificado pela CSRF.

No Acórdão nº 9303-00.147, de 11 de agosto de 2009, cujo voto condutor foi do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, colho os fundamentos da aplicação do regime jurídico da decadência com base no art. 173, inciso I:

"A primeira questão que se apresenta a debate diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontra-se ao abrigo de regime aduaneiro especial em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

De outro lado, tem-se que, nas hipóteses de *drawback*, modalidade suspensão, o lançamento não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da suspensão, mas, tão-somente, a partir do momento em que se encerra o regime, posto que, até essa data, o sujeito passivo poderia adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. Já no caso de *drawback* isenção, o prazo da Fazenda tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da Declaração de Importação.

Assim, como os registros das declarações de importação ocorreram nos dias 29 (DIs nº 9703433456, 9703432719 e 9703433170) e 30 de abril (DIs nº 9703486827, 9703487130 e 9703492070) e 2 de maio de 1997 (DI nº 9703506500), fl. 293, o termo inicial da decadência é 1º de janeiro de 1998 e o final, 1º de janeiro de 2003. Compulsando-se os autos, verifica-se que a ciência do lançamento foi dada em 20 de dezembro de 2002, portanto, antes de exaurido o prazo decadencial.

Esclareça-se, por oportuno, que a exigência do tributo ora em comento refere-se a fatos geradores ocorridos quando da entrada no território aduaneiro das mercadorias estrangeiras acobertadas pelas DIs listadas no parágrafo precedente, que foram registradas nas datas anotadas linhas acima. As importações foram realizadas sob o regime de *drawback*, modalidade isenção. Não se está aqui tratando das importações de mercadorias desembaraçadas com pagamentos de tributos e que, supostamente, foram utilizadas na fabricação de produtos que vieram a ser exportados pela reclamante, e, por conseguinte, habilitaram a reclamante a pleitear o ato concessório do aludido *drawback* isenção. Assim, não se pode pretender, como o fez a reclamante, que o termo inicial da decadência seja contado da data do registro das DIs das mercadorias desembaraçadas com tributação normal, posto que os tributos que se está exigindo nestes autos não são os incidentes nessas importações mais remotas (realizadas com pagamento dos impostos aduaneiros), mas sim, nas mais recentes (desembaraçadas com isenção).

Inobstante, o STJ já pacificou o entendimento acerca da contagem do prazo decadencial, quando o contribuinte não antecipa o pagamento, como é o caso:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO  
CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO  
POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.  
DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I,  
DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS  
PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.  
IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, 13*

*"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3<sup>a</sup> ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3<sup>a</sup> ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10<sup>a</sup> ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3<sup>a</sup> ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

e

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL.  
INADIMPLEMENTO DO REGIME DE DRAWBACK,  
MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE  
LANÇAMENTO. NÃO-OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA.  
OMISSÃO QUANTO À PREScriÇÃO. INEXISTÊNCIA.  
REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.**

1. *Não há omissão deste Tribunal Superior quanto à verificação da ocorrência de prescrição para a cobrança do crédito tributário se, ao interpor o recurso especial, o contribuinte limita-se a indicar violação e interpretação divergente do art. 173, I, do CTN (que estabelece o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito), requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do recurso "a fim de que seja reconhecida a decadência".*

2. *Embargos de declaração rejeitados.*

(*EDcl no REsp 658.404/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 13/03/2006, p. 198*)

Assim deve ser retificada a ementa do Acórdão recorrido como fim de suprir a obscuridade/contradição com a parte dispositiva acerca do fundamento para aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, na apreciação da decadência.

Quanto ao mérito, apesar de entender que o julgamento englobou todas as matérias relativas às falhas formais e à presunção no procedimento de fiscalização, ou seja, tanto o erro de código de vinculação ao regime quanto a vinculação do documentos de exportação ao ato concessório, inclusive porque haviam diversos REs com código correto, é certo que na parte dispositiva do Acórdão figurou apenas o “erro no código de vinculação ao regime”, não mencionando a vinculação do documento de exportação ao ato concessório o que constitui a obscuridade.

Ratifico meu entendimento em relação à irregularidade do lançamento baseado apenas em presunção. É que caberia ao Fisco promover efetiva fiscalização nos livros e registros da Contribuinte para certificar-se que os bens importados não foram exportados. A simples falha formal não é suficiente para descharacterizar o Regime Especial, ainda mais que a legislação à época não era explicita, conforme demonstrado pela declaração de voto vencido da Decisão de Primeira Instância:

“6. Decerto, é evidente que a impugnante deveria ter informado, nos Registros de Exportação, o código específico do *drawback* suspensão, informação esta que é importante para dirigir a operação de desembaraço das mercadorias correspondentes. Tal obrigação pode ser extraída do art. 325 do Regulamento Aduaneiro acima referenciado, o qual, muito embora não seja tão específico quanto A. informação do código em tela, determina que *“a utilização do benefício será anotada no documento comprobatório da exportação”*.

7. Vale lembrar que, a. época da expedição do ato concessório, ainda não vigoravam as portarias da SECEX que traziam, de forma mais detalhada, os requisitos formais que deveriam ser observados como condição à aceitação do regime. Refiro-me, por exemplo ao art. 37 da Portaria SECEX nº 04, de 11/06/1997, segundo o qual *“somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma de legislação em vigor”* (sic). Cito, ainda, o item 4 do Anexo V da Consolidação das normas do Regime de *Drawback*, aprovada pelo Comunicado DECEX no 21, de 11/07/1997, que também trazia a obrigatoriedade de informação do código específico do *drawback* no campo 2-a do RE.

8. Não obstante, mesmo se, à época da expedição do ato concessório, já estivessem vigorando tais formalidades mais restritivas, creio que seu descumprimento traria apenas uma presunção *juris tantum* de que o regime não fora obedecido, ou seja, uma presunção relativa, portanto, passível de sucumbir diante de provas materiais que demonstrassem a satisfação do regime. Eis o motivo pelo qual suscitei diligência para que fosse examinado substancialmente o cumprimento do regime. Todavia, fui vencido nesse sentido.

9. Ademais, penso que tal exegese é a que mais se coaduna com o direito moderno, principalmente no caso do regime de *drawback*, incentivo importante à

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2013 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 23/04/2013

por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 26/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinad

o digitalmente em 23/04/2013 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES

Impresso em 07/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empregos internos. Sobre isso, há que se destacar que o direito contemporâneo tende a fortalecer cada vez mais o princípio do inquisitivo, ou seja, aquele segundo o qual o operador do direito deve buscar, sempre que possível, a verdade material, não se contentando, primariamente, com as "provas" contidas nos autos, ou seja, com a verdade formal. A livre investigação das provas está, pois, cada vez mais presente no direito atual."

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos Embargos de declaração para suprir a obscuridade e ratificar a exclusão da glosas dos REs com erro de código e não vinculação do documento de exportação ao ato concessório, uma vez que tanto um como o outro foram devidamente relacionados nos relatórios de comprovação do Ato Concessório, sem duplicidade e nenhuma outra prova foi carreada aos autos para comprovação do inadimplemento.

Luiz Roberto Domingo - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

O voto vencedor reporta-se sobre a irregularidade apontada pela fiscalização, referente a falta de vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback (AC), ensejando o inadimplemento das condições do regime aduaneiro especial de *drawback*, modalidade suspensão.

O ilustre Relator reconhece que, na parte dispositiva do Acórdão embargado, figurou apenas a expressão “erro no código de vinculação ao regime”, não mencionando a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback, caracterizando a obscuridade alegada pela embargante e a omissão. Entretanto, o ilustre Relator ratifica seu entendimento em relação à irregularidade do lançamento baseado na falta vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback, caracterizando, em seu entendimento, apenas uma falha formal, não autorizando a descaracterização do Regime Especial apenas com base em presunções.

Não é o nosso entendimento.

A exigência de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback está previsto no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto nº 91.030, de 05 de Março de 1985), *verbis*:

*Art. 325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.*

Existe campo próprio no RE para a informação do número do Ato Concessório. A vinculação de um Registro de Exportação a um determinado Ato Concessório de Drawback é realizada em seu “campo 24”, no qual é informado o número do Ato Concessório que o exportador está comprovando). Tal informação tem como objetivo o controle aduaneiro, impedindo a utilização de uma única exportação para comprovar o

adimplemento de dois ou mais Atos Concessórios, podendo acarretar desvios de mercadorias importadas com o benefício para o mercado interno, numa clara afronta aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência. Outra razão para a exigência de vinculação são os critérios utilizados na parametrização das exportações a serem fiscalizadas, com tratamento diverso nas operações enquadradas no “regime normal” em relação às operações enquadradas no “regime drawback”.

A vinculação é decorrente da previsão Constitucional quanto ao necessário controle aduaneiro sobre o comércio exterior:

*Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.*

Além disso, a obrigatoriedade de vinculação do RE ao AC faz-se necessária para a comprovação do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (AC) para a concessão do benefício, conforme art. 179 do CTN e art. 325 do Regulamento Aduaneiro/85.

Concluímos que a necessidade de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback, está expressamente prevista nas normas em vigor à época dos fatos, em atendimento ao dispositivo Constitucional que prevê o controle aduaneiro.

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgado (Acórdão 9303-002.174, sessão de 18/10/2012), deu provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda, entendendo ser necessária a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback.

Por todo o exposto, dá-se provimento aos Embargos de declaração, para suprir a omissão, e confirmar a exigência do número do Ato Concessório de Drawback no Registro de Exportação, para fins de comprovação do adimplemento das condições do referido regime, mantendo as glosas dos RE's que não atendiam a essa exigência.

Rodrigo Mineiro Fernandes