



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 1083 1.0 12041/2001-17
Recurso nº 139.793 Voluntário
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 301-34.886
Sessão de 09 de dezembro de 2008
Recorrente RHODIA BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ/FORTALEZA/CE

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 16/05/1994 a 16/07/1996

DRAWBACK - SUSPENSÃO.

A não vinculação do ato concessório ao respectivo registro de exportação, bem como à declaração de exportação, e a ausência da informação do número do ato concessório no respectivo registro de exportação impede que as mercadorias importadas ao abrigo do regime aduaneiro especial denominado drawback-suspensão sejam consideradas como exportadas, restando descaracterizado o referido regime e inadimplido o compromisso de exportar.

Preliminar de decadência.

O *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.
Preliminar rejeitada.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, 1) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência do lançamento, vencidos os conselheiros, Luiz Roberto Domingo e Valdete Aparecida Marinheiro. 2) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo e Alex Oliveira Rodrigues de Lima (suplente). No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Alex Oliveira Rodrigues de Lima (suplente).

CR


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari e Irene Souza da Trindade Torres,. Ausentes os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann, Rodrigo Cardozo Miranda. Fez sustentação oral o advogado Victor Luiz Salles Freire OAB/SP nº 18.024.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

“Trata-se de lançamento do Imposto de Importação – II, acrescido dos juros de mora e da multa de ofício de 75%, perfazendo, na data da autuação, crédito tributário no valor total de R\$ 4.850.981,02 (quatro milhões oitocentos e cinqüenta mil novecentos e oitenta e um reais e dois centavos).

2. De acordo com o “Termo de Constatação Fiscal” às fls. 03/26, que é parte integrante e indissociável do auto de infração às 27/47, o lançamento originou-se da conclusão da fiscalização de que houve inadimplemento dos compromissos assumidos pela autuada em diversos atos concessórios de drawback, modalidade suspensão (relação dos AC's constante do quadro demonstrativo às fls. 15).

3. No citado Termo, após expender várias considerações acerca do regime de drawback (sua base legal, definição, finalidade e princípios informadores) e apresentar as normas gerais de natureza tributária (reconhecimento de isenção tributária, homologação do lançamento, denúncia espontânea, decadência, etc.) que serviram de fundamento para a autuação, a autoridade fiscal destaca que a beneficiária apresentou registros de exportações não compatíveis com os compromissos assumidos no regime, onde foram detectadas as seguintes infrações e/ou irregularidades:

3.1. Falta de averbação (vinculação) do Ato Concessório no documento de exportação (RE) – Segundo a fiscalização, nos Registros de Exportação utilizados para fins de comprovação do adimplemento do regime de drawback não consta o número do Ato Concessório que pretendeu a beneficiária comprovar (indicação do número do AC no campo “2”, “f” do RE), caracterizando, deste modo, o descumprimento à regra estabelecida no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85);

3.2. Não enquadramento das exportações no código próprio de drawback – Afirma a fiscalização que as operações de exportação foram “em sua maioria enquadradas como ‘exportação normal’ – código 80000, e em algumas vezes nos códigos 80102 e 80116, conforme pode-se comprovar confrontando os campos ‘2-a’ dos REs anexados a este processo”, diferentemente do código 81101, que é o código de operação apropriado para a operação de drawback suspensão comum;

3.3. Registros de Exportações inexistentes ou não pertencentes ao exportador – A autoridade lançadora constatou que foram utilizados para comprovação do regime “REs que não foram encontradas (sic) no SISCOLEX ou que não pertencem ao exportador”. (ver tabela às fls. 13)

CR

4. Ainda no mesmo Termo de Constatação Fiscal, em suas disposições finais (fls. 25/27), o autuante esclarece que no decorrer da ação fiscal não foi verificado o valor aduaneiro e a classificação fiscal das mercadorias, tampouco realizado qualquer procedimento de auditoria de produção na empresa, tendo sua análise abrangido apenas o que diz respeito à vinculação formal dos documentos de exportação com os atos concessórios em questão e ao código de exportação informado nos documentos de exportação (RE).

5. Cientificada do lançamento em 13/12/2001 (fls. 26 e 44), a autuada apresentou sua impugnação (fls. 1.178/1.182) em 14/01/2002, através de seu representante legal (procuração às fls. 1.185). No documento, após traçar um resumo das irregularidades apontadas pela autoridade fiscal na peça de autuação, a interessada expõe suas razões de defesa, conforme a seguir:

5.1. como preliminar, opõe-se à tese de decadência no regime drawback que foi exposta pela fiscalização, ressaltando que "(...) a regra aplicável na espécie, para permitir o exercício da atividade revisora do lançamento não é, seguramente, a do artigo 173, I do CTN, e nem, muito menos, a premissa abstraída de certa interpretação jurisprudencial ali citada, de que ao Fisco seria deferido 'o prazo de 10 anos', após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário", razão pela qual, tomando por base as datas de registros das declarações de importações abrangidas pela autuação, defende a insubsistência integral do auto de infração por entender que a atividade lançadora se deu após o decurso do prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º do CTN;

5.2. no mérito, argumenta que o lançamento encontra-se lastreado em suposto descumprimento de obrigações acessórias, não sendo verdadeira a acusação do Fisco de que houve "inadimplemento do compromisso de exportar", posto que as mercadorias importadas por meio das DI citadas nos autos sofreram o devido processo de industrialização, sendo posteriormente exportadas com o aval do próprio Banco do Brasil, órgão que, pela legislação, cabe atestar, através do "Relatório de Comprovação de Drawback", a devida consecução ao ato concessório;

5.3. AO FINAL, DEFENDE QUE "(...) O APARENTE DESCUMPRIMENTO DE CERTAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO REPRESENTOU O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DE EXPORTAR", NA MEDIDA EM QUE AS EXPORTAÇÕES OCORRERAM E FORAM DEVIDAMENTE COMPROVADAS, E ASSIM, REQUER A NULIDADE DO LANÇAMENTO, SEJA PELA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA OU EM RAZÃO DA INOPERÂNCIA DE SEU MÉRITO.

6. Acrescente-se que, por força do disposto na Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, DOU de 12/04/2005, a competência para julgamento do presente processo foi transferida da DRJ São Paulo II para esta DRJ/Fortaleza."

A autoridade julgadora de primeira instância, por voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, afastando a decadência e, no mérito, considerou que o compromisso de exportar não foi cumprido.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário, onde reitera questões já suscitadas por ocasião da impugnação.

É o relatório.

CR

Voto

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cinge-se a lide à controvérsia acerca do adimplemento do compromisso de exportar, em razão da não vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação.

Alega a recorrente, em preliminar, ter decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário pelo decurso do prazo de cinco anos contados do lançamento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Consoante tabela de fls. 75, de autoria da recorrente, os atos concessórios são os seguintes:

ATO CONCESSÓRIO	EMISSÃO	VENCIMENTO
18-94/509-6	07/07/1994	17/07/1996
18-94/547-6	22/07/1994	03/01/1996
18-94/583-5	04/08/1994	04/06/1996
18-94/587-8	04/08/1994	16/05/1996
18-94/588-8	04/08/1994	21/11/1996
18-94/626-2	25/08/1994	01/04/1996
18-94/797-8	10/11/1994	06/09/1996
18-94/816-8	21/11/1994	26/06/1996
18-95/253-7	12/05/1995	06/08/1996
18-95/333-9	06/07/1995	17/07/1996
18-95/453-0	20/09/1995	16/10/1996
18-95/455-6	20/09/1995	21/11/1996

Verifica-se, pois, que a data de vencimento mais remota é 03 de janeiro de 1996, cabendo então verificar se ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário, cuja contagem somente pode se iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conforme será demonstrado, a contagem a partir do registro da declaração de importação, como quer a recorrente, não faz nenhum sentido.

De fato, a autoridade lançadora não poderá iniciar a ação fiscal enquanto os tributos estiverem suspensos. Sob essa ótica, haveria um salvo conduto para o contribuinte que, não podendo ser fiscalizado enquanto os tributos estiverem suspensos, poderia descansar em berço esplêndido com a certeza de que jamais seria alvo de exigência fiscal, pois quando os tributos pudessem ser exigidos, já haveria decorrido o quinquênio decadencial. Rematado absurdo. Enquanto os tributos estiverem suspensos, não se inicia a contagem do referido prazo.

O artigo 138, parágrafo único, do DL n.º 37/66 estabelece que a exigência da diferença de tributos tem como marco inicial do prazo decadencial a data do pagamento dos tributos. Todavia, é de se considerar que em razão do pagamento dos tributos ter sido suspenso por força da concessão do regime aduaneiro especial denominado drawback, não há data de pagamento anterior. Assim, o referido dispositivo legal não pode ser aplicado, eis que a hipótese cominada no texto legal jamais poderá se materializar.

Nos casos de suspensão do pagamento dos tributos, em face da concessão de regime aduaneiro especial, não há previsão legal de lançamento para prevenir a decadência. Nem poderia ser de outra forma, pois não houve infração a qualquer dispositivo legal. O que poderia ter sido feito seria a constituição do crédito tributário mediante termo de responsabilidade, mas tal não ocorreu em face da ausência de normas reguladoras.

Assim, o crédito tributário somente poderia ser lançado, a teor do disposto no art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, após decorridos trinta dias do prazo fixado para exportação.

Consoante os preceitos insculpidos no supracitado art. 319, a fiscalização somente poderia atuar após trinta dias do prazo fixado para exportação, *verbis*:

Art. 319 – As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I – no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;*
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;*
- c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes.*

Assim, não há margem para se proceder à fiscalização antes de se esgotar o prazo marcado no inciso I, a, acima. Repise-se, o prazo para que a contribuinte proceda à regularização deve ser obedecido pela autoridade administrativa, pois esta somente pode atuar nos estritos limites legais.

No caso em tela, cuida-se ainda de lançamento por homologação, cujo dever de antecipar o pagamento foi postergado em face da concessão do regime aduaneiro especial de caráter suspensivo. Ora, só há suspensão se presente o dever de antecipar o pagamento, do

Ar

contrário não haveria necessidade de regime suspensivo. Caso similar é a isenção, pois aqui o dever de antecipar o pagamento também inexistente em face da concessão de um benefício fiscal. Nem por isso cuida-se de nova modalidade de lançamento tributário. Assim, entendo não ser correto afirmar, como alguns afirmam, que a ausência de antecipação do pagamento impede que o lançamento em questão seja inscrito na modalidade de lançamento por homologação.

Pela aplicação do art. 138, caput, do DL n.º 37/66, o dies a quo do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Outrossim, a não aplicação do artigo 138, parágrafo único, do DL n.º 37/66 remete à regra geral do artigo 149, parágrafo único, da Lei n.º 5.172/1966 - CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do CTN, verbis:

Art. 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 o 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.

Já está assentado, em sede administrativa, que o prazo decadencial não pode ser outro que não o primeiro dia do exercício seguinte, a teor do disposto no Parecer COSIT n.º 53/99, verbis:

“7.1 De conformidade com os arts. 1º e 23 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a nova redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, regulamentados pelos arts. 86 e 87, inciso I, alínea “a”, do Regulamento Aduaneiro, o fato gerador do Imposto de Importação (II) é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, considerando-se ocorrido o fato gerador, para efeito de cálculo dos impostos, na data do registro da Declaração de Importação - DI. Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de acordo com o art. 32, inciso I, do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI), o fato gerador ocorre na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

7.2 Segundo o art. 112 do RA - matriz legal: art. 27 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 -, para fins de pagamento do II, a data do vencimento é a data do registro da DI, sendo que, no caso do IPI, nos termos do art. 185, inciso I, do RIPI, o imposto deverá ser recolhido antes da saída do produto da repartição aduaneira que processar o despacho.

7.3 Em cumprimento ao disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento do imposto reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, assim, inadimplido o compromisso de exportação, os acréscimos legais referentes ao II serão calculados a partir da data do registro da DI, e, para o IPI, a contagem de prazo, para fins dos

U

acréscimos legais, terá como termo inicial a data do desembaraço aduaneiro das mercadorias.

7.4 Quanto à contagem do prazo, para efeitos de decadência, observe-se que o Código Tributário Nacional, arts. 150, § 4º, e 173, fixa o prazo decadencial em cinco anos, e a doutrina, em geral, confirma, para todas as modalidades de lançamento a que esteja sujeito o tributo, variando contudo o termo inicial que se vincula à ciência da Fazenda Pública da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Portanto, com exceção da hipótese prevista no inciso II do art. 173 do CTN, o prazo quinquenal começará a fluir após o conhecimento, pelo fisco, da prática, pelo sujeito passivo, do fato imponível.

7.5 No drawback, modalidade suspensão, por ser um incentivo fiscal concedido sob condição resolutiva, não adimplido o compromisso de exportação, embora o fato gerador ocorra na data do registro da DI do respectivo despacho aduaneiro, o pagamento do crédito correspondente somente será exigido do beneficiário, após constatada a sua inadimplência em relação ao compromisso de exportação assumido. (grifei).

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 DIs. E, de acordo com o art. 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, c/c o entendimento emanado do Parecer (Normativo) Cosit nº 9/1994, itens 9 e 10, 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 a verificação do 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".(grifei)

Nesse ponto divirjo, eis que a partir de trinta dias do fim do prazo fixado para a exportação a autoridade autuante já poderia lançar, a teor do disposto art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/85, *verbis*:

Art. 319 – As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I – no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

devolução ao exterior ou reexportação;

destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;

destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes.

Ca

Inexiste ato legal ou administrativo que autorize a suspensão do pagamento dos tributos após decorridos trinta dias do prazo fixado para a exportação. Isto é, se a mercadoria deve ser despachada para consumo decorridos trinta dias do prazo fixado para a exportação, segue que a partir desta data o lançamento de ofício pode ser realizado. Por essa razão, o prazo decadencial começa a ser contado, conforme o entendimento externado ao longo deste voto, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que só pode ser o exercício seguinte àquele em que a mercadoria deveria ser despachada para consumo, devolvida ao exterior, reexportada ou destruída. O que passa disso não tem supedâneo legal.

No caso em tela, o Ato Concessório nº 18-94/547-6, de 22/07/1994, expirou em 03 de janeiro de 1996. Os demais atos expiraram em datas posteriores, sendo válido para esses o mesmo raciocínio do supracitado ato concessório.

Como o vencimento ocorreu em 03 de janeiro de 1996, o prazo decadencial tem como marco inicial a data de primeiro de janeiro de 1997, expirando em 31 de dezembro de 2001.

Assim, por ocasião da lavratura do auto de infração (13 de dezembro de 2001) não havia decaído o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário. Rejeito, pois, a preliminar de decadência, eis que o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MÉRITO

No mérito, releva considerar que não assiste razão à recorrente.

DA NATUREZA JURÍDICA DO ATO CONCESSÓRIO

Trata-se de um ato administrativo negocial, discricionário e constitutivo de direito. Tem a natureza de uma autorização para que o administrado pratique determinados atos sob certas condições. Não é mera declaração ou reconhecimento de direito.

Hely Lopes Meirelles, *In Direito Administrativo Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, 16.ª Edição, 2.ª tiragem, pág. 162 e seguintes, assim define os atos administrativos negociais:

"Além dos atos administrativos normativos e ordinatórios, isto é, daqueles que encerram um mandamento geral ou um provimento especial da Administração, outros são praticados contendo uma declaração de vontade do Poder Público coincidente com a pretensão do particular, visando à concretização de negócios jurídicos públicos, ou à atribuição de certos direitos ou vantagens ao interessado.

(...)

Estes atos, embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da Administração e do administrado, mas não adentram a esfera contratual. São e continuam sendo atos administrativos (e não contratos administrativos), mas de uma categoria diferenciada dos demais, porque geram direitos e obrigações

CR

para as partes e as sujeitam aos pressupostos conceituais do ato, a que o particular se subordina incondicionalmente.

(...)

Os atos administrativos negociais produzem efeitos concretos e individuais para o seu destinatário e para a Administração que os expede. Enquanto os atos administrativos normativos são genéricos, os atos negociais são específicos, só operando efeitos jurídicos entre as partes: Administração e administrado requerente, impondo a ambos a observância de seu conteúdo e o respeito às condições de sua execução.

(...)

Atos administrativos negociais são todos aqueles que contém uma declaração de vontade da Administração apta a concretizar determinado negócio jurídico ou a deferir certa faculdade ao particular, nas condições impostas ou consentidas pelo Poder Público. Nesse conceito, enquadram-se, dentre outros, os atos administrativos de licença, autorização, permissão, admissão, visto, aprovação, homologação, dispensa, renúncia e até mesmo o protocolo administrativo, como veremos a seguir."

Conforme a preciosa lição do saudoso mestre, "autorização é o ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço, ou a utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse, que a lei condiciona à aquiescência prévia da administração".

No caso específico do ato concessório, há uma autorização consistente em permitir a importação de mercadorias do exterior com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, condicionada ao cumprimento de diversos requisitos, especialmente a atividade de industrializar essas mercadorias e posteriormente exportar o produto resultante no prazo marcado. Vê-se claramente que o ato concessório é, na verdade, um ato administrativo negocial que se amolda perfeitamente ao conceito do ato denominado autorização, tendo essa natureza.

Ainda ressalte-se que a autorização é constitutiva de direito, diferente da licença, em que a Administração apenas reconhece e declara que o administrado tem direito a certas faculdades ou vantagens, desde que esse último preencha todos os requisitos legais para sua obtenção. No caso da autorização, a diferença está em que a administração decide discricionariamente sobre a conveniência e oportunidade do atendimento à pretensão do administrado. A licença é declaratória de direito, a autorização é constitutiva de direito.

De fato, a autoridade administrativa, adstrita à conveniência e oportunidade da prática do ato discricionário, examina aspectos objetivos e subjetivos para proceder à autorização, estabelecendo condições para que o administrado possa usufruir do benefício concedido, assim podendo praticar os atos ou exercer atividades que sem a autorização seriam legalmente proibidos, conforme ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, Editora Atlas, 2000, 12.ª Edição, pág. 211.

Trata-se, pois, de ato administrativo unilateral, discricionário e precário, constitutivo de direito.

CA

Quanto à exequibilidade, os atos administrativos podem ser perfeitos, imperfeitos, pendentes ou consumados. No que respeita ao ato concessório, note-se que há condição resolutiva para que produza integralmente seus efeitos e reste perfeito e acabado. Enquanto não implementadas todas as condições estabelecidas pela administração, aquela autorização que permite o não pagamento dos tributos resta imperfeita, pois não completou todo o ciclo de formação. Apenas com a implementação de todas as condições o ato concessório passa a ser ato jurídico perfeito e acabado, produzindo todos os efeitos jurídicos inerentes.

Continuando, o inadimplemento de quaisquer das condições presentes no ato concessório impede que o mesmo produza os seus efeitos e constitua-se, finalmente, em ato administrativo consumado, em ato jurídico perfeito.

Repise-se, o ato concessório consiste em uma autorização, em que o contribuinte passa a gozar de certos direitos, ficando todavia vinculado a cumprir integralmente todos os requisitos e condições estabelecidas no referido ato, sob pena de cassação do mesmo.

Não é demais lembrar que o regime aduaneiro denominado drawback, modalidade suspensão, uma vez adimplidas as condições estabelecidas no ato concessório, converte-se em verdadeiro benefício fiscal de fato, consignado sob a rubrica do instituto da isenção tributária. Como visto alhures, compete à Receita Federal verificar se as condições que permitem o gozo do benefício fiscal foram cumpridas, sendo defeso à autoridade aduaneira, vinculada que é, deixar de observar os ditames da lei. Portanto, não poderá deixar de observar que as condições estatuídas no ato concessório, bem assim as estabelecidas em atos normativos da SECEX e nos artigos 317, 319 e 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985.

Há ainda expressa decisão do CTN, artigo 96, que considera inserta na expressão legislação tributária as normas complementares, *verbis*:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

As condições estabelecidas em ato concessório, que uma vez emitido determina a suspensão do pagamento dos tributos relativos às mercadorias importadas, são na verdade as mesmas condições que vão permitir o reconhecimento da isenção pela autoridade aduaneira, quando da ação fiscal para verificar o adimplemento dessas condições.

In Comentários à Lei Aduaneira, Edições Aduaneiras, 1.ª Edição, Vol. II, pág. 119, Roosevelt Baldomir Sosa ensina que “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 fiscal”. Conforme visto alhures, há precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que vem adotando esse mesmo entendimento.

Descabe, em sede administrativa, deixar de observar as condições estabelecidas no artigo 317 do RA, todas elas, para fins de se permitir o aperfeiçoamento do ato concessório e conseqüente gozo do benefício fiscal. Ademais, no mesmo sentido obriga a norma legal inserta no art. 111 da Lei n.º 5.172/1966 – CTN. Eis que o ato concessório é ato administrativo

discricionário, constitutivo de direito, infralegal, sujeito aos ditames legais para que possa produzir todos os efeitos nele previstos. Assim, se as condições previstas no ato concessório e na legislação aduaneira não forem satisfeitas, a autorização perde sua eficácia, ressurgindo a obrigação tributária desde a ocorrência do fato gerador.

DA VINCULAÇÃO DOS ATOS CONCESSÓRIOS

Como visto, o ato concessório é uma autorização administrativa, têm a natureza jurídica de ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal. Como tal, rege-se pelas normas estatuídas e as disposições insertas nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, que são normas complementares à norma legal instituidora do regime aduaneiro especial denominado drawback.

O artigo 317 do referido Regulamento Aduaneiro traz as condições estabelecidas para a concessão do benefício, *verbis*:

Art. 317 – Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:

- a) qualificação do beneficiário;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada;*
- c) quantidade e valor da mercadoria a exportar;*
- d) prazo para exportação;*
- e) outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.*

Ainda o artigo 325:

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

Prosseguindo, na alínea “e” a extinta Comissão de Política Aduaneira - CPA tem a atribuição de impor outras condições. As atribuições da CPA, neste caso, estão alocadas ao Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio, através da Secretaria de Comércio Exterior. As Portarias MF n.º 427/1992 e 594/1992 dispõe que a concessão do drawback suspensão é atribuição do DECEX, hoje MDIC-SECEX.

Assim, a SECEX detém competência para impor novas condições para fins de proceder à concessão do benefício. Nessa pauta, a Portaria SCE n.º 02/1992, artigo 10, assim dispõe:

Art. 10 . O Registro de Exportação no Siscomex – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§ 3.º - *As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no anexo I desta Portaria.*

Nesse sentido também aponta o art. 32-II da Portaria SECEX n.º 04/97, a saber:

Art. 32. Na modalidade suspensão, a empresa beneficiária de Ato Concessório de Drawback deverá comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime:

I - (...);

II - No prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data-limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, mediante apresentação de formulário próprio, consignando as importações e exportações efetivadas no mês anterior.

Do mesmo modo, a Portaria SECEX n.º 04, de 11 de junho de 1997, art. 31, assim dispõe:

Art. 31. Para efeito de comprovação do Regime de Drawback modalidade suspensão ou habilitação ao Regime, modalidade isenção, os documentos utilizados na importação e exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback, bem como não poderão estar vinculados à Comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

De igual modo, o artigo 37 da mesma disposição normativa, *verbis*:

Art. 37. 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 da legislação em vigor.

Nesse diapasão, o Comunicado DECEX n.º 21 de 11 de julho de 1997, item 19.1, dispõe que:

19.1 - As Declarações de Importação (DI) e os Regimes de Exportação (RE) indicados no relatório Unificado de Drawback deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.

Da análise dos autos, verifica-se que o lançamento não tem por critério jurídico o inadimplemento do compromisso de exportar. Na verdade, questiona-se a não vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação.

Nesse iter, convém registrar que o artigo 342 do novo Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 4.543/2002, estatui o seguinte:

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

CA

- a) *devolução ao exterior ou reexportação;*
 - b) *destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou*
 - c) *destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;*
- II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e*
- III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.*

O texto supra transcrito é o mesmo do artigo 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, vigente à época dos fatos.

Assim, no caso de descumprimento de outras condições, o contribuinte pode proceder à regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Nesse diapasão, a IN SRF n.º 28/94, que normatiza o processamento do despacho aduaneiro de exportação, permite, conforme norma contida no artigo 40, a retificação de dados após a averbação, *verbis*:

Art. 40. Concluída a averbação, na forma dos arts. 46 a 49, as alterações nos dados de registro de embarque relativos à quantidade de volumes, peso e identificação da mercadoria embarcada, somente poderão ser efetuadas com autorização da fiscalização aduaneira.

Não Consta dos autos que a recorrente tenha procedido à vinculação entre ato concessório e registro de exportação. A retificação pode ser realizada mediante requerimento, como visto, ou o SISCOMEX não exige a atuação da autoridade administrativa responsável pela retificação, em alguns casos.

Também não foi informada nos Registros de Exportação o número dos atos concessórios correspondentes e a exportação e tampouco verificado o enquadramento das exportações no código de drawback, mas sim exportações normais, código 80000.

Ao agir dessa forma, a recorrente impediu que a fiscalização, por ocasião processamento do despacho aduaneiro de exportação, tivesse o conhecimento que as mercadorias exportadas foram produzidas com matéria-prima ou insumos importados, sobre os quais incidiriam os tributos exigíveis na importação.

Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de impossibilidade de reconhecer que as matérias-primas ou insumos importados ao abrigo do regime aduaneiro especial denominado drawback, modalidade suspensão, foram efetivamente empregados nos produtos exportados. Veja-se a potencialidade de dano ao Erário Público se tais mercadorias, que deveriam ser empregadas em produto a ser exportado, fossem destinadas ao mercado interno sem o pagamento dos tributos incidentes na importação e sobre a circulação de mercadorias.

Caso a recorrente diligenciasse para cumprir as obrigações acessórias, poderia, antes de iniciada a ação fiscal, mas posteriormente inclusive à exportação do produto final,

proceder à retificação dos Registros de Exportação. Pode-se afixar que tal concessão fragiliza o controle aduaneiro em demasia, mas há norma que a autoriza, cabendo à fiscalização exercer o seu ofício e verificar o cumprimento de todas as obrigações fiscais.

Dessa forma, a vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, requisito indispensável para fruição do benefício fiscal, não foi atendida no presente caso.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 2008


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator