



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

Processo nº 10831.012175/2001-20
Recurso nº 137.561 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.099 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2009
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Recorrente MAHLE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/06/1995

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

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, reconhecer a prescrição e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Nilton Luiz Bártoli, Irene Souza da Trindade Torres, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama e Heroldes Bahr Neto. Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo:

“Da autuação

A contenda refere-se à exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 20.325,37, decorrente de procedimento fiscal levado a efeito pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, que culminou com a lavratura em 07/12/2001 dos Autos de Infração de fls. 86/89 - Imposto de Importação (R\$ 13.884,86) e fls. 90/93 - Imposto sobre Produtos Industrializados (R\$ 6.440,51), inclusos os respectivos acréscimos legais, tendo ocorrido a ciência da autuada em 13/12/2001.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (fls. 81/85), o lançamento originou-se da conclusão da fiscalização de que foram inadimplidos os compromissos assumidos pela autuada no Ato Concessório de Drawback de nº 1227-95/012-4 e aditivo (fls. 29/32).

3. Segundo os agentes do Fisco, os Registros de Exportação apresentados para comprovar o Ato Concessório, conforme Anexos nºs 3001 e 3002 (fls. 35/36) do Relatório de Comprovação de Drawback, não estavam vinculados à exportação Drawback suspensão, pois:

a) foram enquadrados como Depósito Alfandegado Certificado - DAC (80107) e Sistema Geral de Preferência - SGP (80116);

b) não apresentavam a informação do n.º do Ato Concessório no campo “2f” ou no campo “24” do Registro de Exportação;

c) apenas os Registros de Exportação nºs 95/0857844-002, 95/0879579-002, 95/0956358-002, 95/1017186-002, 95/1027349-001 e 96/0076949-002 apresentaram o enquadramento da operação de Drawback Suspensão (81101), porém, não foi informada a vinculação com o Ato Concessório no campo próprio do Registro de Exportação (campo “2f” ou “24”);

d) com relação aos Registros de Exportação nºs 95/0956457-001, 95/0956457-002, 96/0228656-001 e 96/0228656-002, após consultas no Sistema Informatizado SISCOMEX, foi constatado que os referidos Registros não foram efetivados ou não pertencem ao exportador/beneficiário do Regime.

4. Ao final, esclarecem os agentes autuantes que, em função da nacionalização de parte dos bens importados através da DI nº 019401, registrada em 14/06/1995, foram excluídos do presente lançamento os valores a eles referentes, por já terem sido objeto de recolhimento.

5. Inconformado com o lançamento, a autuada apresentou sua impugnação (comum aos autos de infração) em 14/01/2002, conforme documentação de fls. 98/111, onde, após transcrever parte do Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos, desenvolveu sua defesa, conforme a seguir:

- Preliminarmente, alega deve ser considerada a decadência em relação ao lançamento do imposto, observando-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN. De modo

ATOP

2

a consubstanciar sua alegação, a impugnante transcreve acórdão de decisão proferida pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes;

No Mérito

- tomando por base parte do texto da "Introdução" contida no referido Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos, a impugnante argumenta que a SECEX, através das Agências do Banco do Brasil, é o Órgão responsável pela concessão e análise da comprovação do Regime Drawback. Assim, ao apresentar o Relatório de Comprovação perante o Banco do Brasil a defendente cumpriu com os compromissos assumidos;

- a ausência do nº do Ato Concessório no RE e a falta do código da operação (código 81101) não podem ser fatores determinantes para a desconsideração do mesmo, a comprovação física da exportação pode se dar através dos dados constantes nos RE's, tais como "data de embarque, peso, valor, mercadoria", a vinculação não dispensaria todos esses dados que são de suma importância para a real comprovação "comprovação física", fator determinante para o preenchimento das condições pré-estabelecidas do ato "quantidades e valores", sendo que em nenhum momento foi analisado pela D. Fiscalização, atendo-se a mesma somente a um erro formal;

- em relação às mesmas terem sido vinculadas como "Depósito Alfandegado Certificado (80107)" e "SGP-Sistema Geral de Preferência (80116)", deve-se que o material exportado foi para um cliente específico que se enquadrava em tais posições, conforme documentação em anexo, o que somente vem a confirmar os dados declarados nos RE's;

- quanto aos RE's constantes como não vinculados ao Ato Concessório (RE's nºs 95/0857844-002; 95/0879579-002, 95/0956358-002; 95/1017186-002; 95/1027349-001 e 96/0076949-002), esclarece que os mesmos além de constar com o Código 81101, foram devidamente vinculados ao Ato Concessório respectivo no Campo "24", conforme RE's em anexo;

- salienta que em nenhum momento a D. Fiscalização levou em consideração o RESULTADO CAMBIAL DA OPERAÇÃO, o que é pré-requisito para a comprovação do Regime Drawback na Modalidade Suspensão, conforme previsão legal do Comunicado nº 21 de 11.06.1997. Muito embora tenha a D. Fiscalização entendido que a Defendente, incorreu em descumprimento dos termos do Drawback quando da comprovação das exportações dos produtos objeto do Ato Concessório ora discutido, entende a Defendente ter preenchido a condição essencial do mesmo, em relação ao resultado cambial. Observando-se o contexto das exportações, objeto das comprovações do Ato ora discutido, mesmo que excluindo os valores dos RE's em duplicidade, encontramos o valor relevante mencionado acima como valor total das exportações, muito benéfico à Balança Comercial Brasileira, motivo pelo qual e com fulcro no próprio Comunicado nº 21, merece ser analisado com a conseqüente descaracterização da glosa pretendida

- outro ponto de suma importância excluído da análise realizada pela D. Fiscalização para emissão e sua conclusão final, fundamentando que a Defendente não cumpriu o Ato Concessório em relação a quantidade e valor nele fixado, é a quebra de 5% (cinco por cento) decorrentes do processo produtivo em que passa a matéria prima importada. Para consubstanciar sua alegação o impugnante transcreve texto do Acórdão 303-25.807 do Conselho de Contribuintes (fl. 107), onde é dito que "A quebra do processo produtivo de matéria-prima importada sob o

Adp

3

regime drawback suspensão é de 5% (cinco por cento) consoante determina a legislação de regência”;

- recorrendo aos artigos 87 e 90 do Código Civil, a impugnante defende que o erro formal encontrado nos RE's não pode viciar o ato jurídico realizado, já que há meios para sanar mencionado vício, através dos dados dos RE's que os vinculam ao Ato Concessório respectivo, possibilitando a comprovação da exportação do material importado com base no Regime de Drawback, não tendo ocorrido erro substancial capaz de caracterizar a não exportação, admitindo assim prova em contrário capaz de demonstrar através dos dados constantes nos RE's que houve o adimplemento das obrigações da defendente;

- ressalta que, antes da implantação do Siscomex, o Banco do Brasil ao receber as documentações do "Relatório de Comprovação de Drawback" conferia as mesmas, e havendo pendências informava o Contribuinte beneficiário do regime, para que o mesmo pudesse sanar tais pendências. Verifica-se ainda, que com a implantação do Siscomex, os dados dos RE's foram transportados para o sistema, através do órgão responsável para tanto, não sendo a Defendente em nenhum momento sido notificada em relação aos pontos ora indagados;

- transcreve trecho da peça de autuação para demonstrar que os argumentos trazidos e comprovados pela Defendente até o presente momento, em muito preenchem a base legal fundamentada pela D. Fiscalização;

- argumenta que poderia tão somente ser penalizada por um descumprimento de Ordem Pública, e nunca ter os seus atos invalidados, visto que se pode utilizar um raciocínio análogo ao que é aplicado pela Receita Federal no caso da necessidade de reprocessamento da DIRF, onde a penalidade para tanto é o pagamento de uma taxa para que se possa reprocessar a mesma em relação aos dados tido como errôneos;

- e ainda, sendo o mesmo apenas um erro de forma, o próprio Sistema Siscomex, possui a opção de alteração do Código de Enquadramento da Operação, o que deixa claro que tal falha pode ser sanada e que a mesma não causou nenhuma lesão ao fisco, não podendo assim, a Defendente ser penalizada, tanto é verdade que o material que não foi exportado foi devidamente nacionalizado com o pagamento dos impostos incidentes;

- o Comunicado nº 21, de 11 de julho de 1997, publicado no DOU em 23.07.97 "CONSOLIDAÇÃO DAS NORMAS DO REGIME DRAWBACK", prevê no Título 21 "DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS", estabelece que a Declaração de Importação (DI) e o Registro de Exportação (RE) averbado são os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculados ao Regime Drawback, assim, os RE's que foram devidamente averbados são documentos hábeis para comprovação do Drawback;

- o erro de forma admite prova em contrário e, através da juntada dos RE's em anexo (doc.) onde se pode confirmar o peso, a quantidade e o valor mercadoria exportada, informado no Relatório de Comprovação de "DRAWBACK", desincumbindo a Defendente do ônus comprobatório da exportação, já que ficou claramente demonstrado o total adimplemento do Ato Concessório;

- requer a Defendente que o presente Auto de Infração seja convertido em diligência e que seja aberto prazo para a vinculação dos RE's, caso haja algum executado dessa vinculação, como forma de ser sanado o vício formal dos mesmos, através do acesso permitido ao Sistema SISCOMEX;

ADP

- e ainda, verifica-se no item 12, do Resultado da Verificação do Ato Concessório, que a D. Fiscalização efetuou a GLOSA TOTAL das exportações informadas nos Anexos do Relatório de Comprovação, exigindo a totalidade dos tributos suspensos, com exceção dos tributos relativo ao material nacionalizado, o que fere prontamente o Título 27 da Legislação acima identificada.

6. Ao final, a litigante solicita que sejam constatados os fatos narrados e, após o exame da espécie, seja a mesma julgada insubsistente, arquivando o processo como medida da mais lida e cristalina justiça.

7. Diante da impugnação apresentada, e após a juntada da documentação pertinente (fls. 112/200) o processo foi encaminhado em 17/01/2002 à DRJ/SPOII/SP, unidade originalmente competente para julgar a lide.

8. Por força da Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, D.O.U de 12/04/2005, que transferiu a competência de julgamento, o processo foi encaminhado a esta DRJ/Fortaleza.

Da diligência

9. Submetido o presente processo a julgamento, por meio da Resolução DRJ/FOR nº 496, de 30/11/2005, fls. 203/210, decidiram os membros desta 2ª Turma da DRJ/Fortaleza, por maioria de votos, devolver o processo em diligência à unidade de origem para que fossem adotadas pela autoridade lançadora as seguintes providências: 1ª) juntar ao processo os extratos relativos aos campos 24 a 27 dos RE's nºs 95/0857844-002, 95/0879579-002, 95/0956358-002, 95/1017186-002, 95/1027349-001 e 96/0076949-002; e 2ª) confirmando-se a informação do número do Ato Concessório no campo 24 dos RE's acima relacionados, informar se essa indicação foi feita após averbação.

10. Em atendimento ao solicitado pelo órgão julgador, a autoridade lançadora juntou ao processo os documentos de fls. 213/241, dentre os quais se destacam os seguintes:

Extratos do SISCOMEX relacionados com os RE's nºs 95/0857844-002, 95/0879579-002, 95/0956358-002, 95/1017186-002, 95/1027349-001 e 96/0076949-002 (fls. 216/233);

Ofício nº 094/2006/GAB/ALF/VCP (fls. 236) dirigido ao DECEX requerendo posicionamento daquele Órgão acerca do preenchimento destes RE's, indagando se as informações constantes do campo 24 destes documentos foram adicionadas após a averbação dos mesmos;

Ofício DECEX nº 211/2006 (fls. 237), em resposta ao Ofício nº 094/2006/GAB/ALF/VCP, onde aquele Departamento informa que nos RE's listados não "constam quaisquer alterações ou adições após a averbação dos respectivos embarques".

11. Verifica-se ainda que a interessada foi cientificada do inteiro teor da diligência, bem como do seu resultado (Avisos de Recebimento às fls. 235 e 241), com reabertura de prazo para sua manifestação.

12. Em 25/07/2006, findo o prazo sem qualquer manifestação da interessada, o processo foi devolvido a este órgão julgador para prosseguimento da lide. (grifos no original)

ADP

[Assinatura]

A DRJ em Fortaleza considerou parcialmente procedentes os lançamentos, entendendo ser devido o crédito tributário relativo ao Imposto de Importação no valor de R\$ 3.667,26 e ao Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 1.701,07, acrescidos de multa no percentual de 75% e juros de mora, na forma da legislação vigente. Exonerou o sujeito passivo do crédito tributário relativo ao Imposto de Importação no valor de R\$ 655,15, ao Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 303,89, aos juros de mora e às multas correspondentes. Ementou, assim, a sua decisão:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/06/1995

Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando esta providência revelar-se prescindível para instrução e julgamento do processo. A concessão de prazo adicional para correção de supostos erros no Registro de Exportação não justifica a realização de diligência, por ser possível a impugnante carrear ao processo a prova documental da pretendida retificação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 14/06/1995

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de importação efetuada ao amparo do regime de Drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento dos impostos corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório Final de Comprovação do regime.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 14/06/1995

Ementa: DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

Compete à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime Drawback e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

DRAWBACK. INADIMPLENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos para fins de comprovação do adimplemento do regime Registros de Exportação vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback

Lançamento precedente em parte”

Ciente da decisão em 19/09/2006, conforme AR de fl. 273, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a este Colegiado em 19/10/2006, quinta-feira, solicitando,

6

preliminarmente, que o julgamento do recurso seja convertido em diligência para a realização de auditoria de produção e “uma análise minuciosa das RE’s juntadas”.

Alegou, ainda, ter decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, como previsto no § 4º, artigo 150 do CTN.

No mérito, a recorrente aduziu que não pode ser penalizada com a glosa total do benefício concedido, uma vez que a exportação dos produtos importados ocorreu de forma efetiva, pois cumpriu com os compromissos assumidos, tendo ocorrido concordância tácita do órgão fiscalizador com as exportações.

Os compromissos de exportação e o princípio para a liquidação do regime foram devidamente cumpridos, como bem concluiu no voto vencido o Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira. E podem ser facilmente verificados pela realização de uma auditoria de produção.

Em momento algum a decisão recorrida contestou as exportações efetivadas, realizadas em consonância com o regime aduaneiro. Os documentos juntados possibilitaram a apuração de que a importação foi realizada amparada no ato concessório.

Ademais, deve ser analisado o resultado cambial da operação, pré-requisito para comprovação do regime *drawback* na modalidade suspensão, conforme previsto no Comunicado 21, de 11/06/1997.

Reitera os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANELISE DAUDT PRIETO, Relator

Conheço do recurso, que é tempestivo e da competência deste Colegiado.

Trata-se de regime aduaneiro de *drawback* suspensão em que foram glosadas exportações efetuadas pelas seguintes causas:

Registros de exportação com o código de enquadramento incorreto (80107-Depósito Alfandegado Certificado - DAC e 80116-Sistema Geral de Preferência - SGP)

Registros de exportação sem a informação do ato concessório nos campos 2-f ou 24

Registros de exportação não efetivados ou não pertencentes ao exportador/beneficiário do regime.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade de votos, rejeitou a prejudicial de decadência. No mérito, por maioria de votos, julgou procedente em parte o lançamento para exonerar o crédito tributário relativo às RE's que a diligência e a análise dos autos demonstraram indicar o código referente ao regime e a vinculação ao ato concessório. Neste julgado, restaram vencidos os Julgadores Luís Carlos Maia Cerqueira e Francisco José Barroso Rios, que afastaram também as exigências relativas às REs com código de enquadramento incorreto e sem a informação do ato concessório.

No que concerne ao prazo para exigir os tributos, importa esclarecer que a declaração de importação em tela foi registrada em 14/06/1995, dela constando termo de responsabilidade (fl. 42). O prazo para exportação previsto no ato concessório era 06/04/1996. A empresa tomou ciência do ato de infração em 13/12/2001.

Data venia, tenho posição diversa daquela adotada pelos nobres Julgadores quanto à questão da extinção do prazo para a exigência do tributo.

A meu ver, não se trata de cogitar a 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 Estado 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.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

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 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.

Osiris de Azevedo Lopes Filho defendeu 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. Tomou por base o definido no art. 147 do CTN e afirmou que, sem os dados, é quase impossível a efetivação do lançamento. Esclareceu 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, são constituídas em termo de responsabilidade.

Lopes Filho elucidou mais ainda a questão quando afirmou que:

² LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

*“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 imponible 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 prevísse o montante do tributo, caso não fosse observada a destinação estabelecida no disciplinamento do regime. Por outro lado, seria inócua 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.

O termo de responsabilidade seria título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele contidas.⁴

O Regulamento Aduaneiro vigente à época estabelecia que, se não fosse cumprida a obrigação, principal ou acessória, cuja suspensão lhe deu causa, o termo seria objeto de execução administrativa na forma de ato normativo do Secretário da Receita Federal e que, se não fosse efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, ele seria 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.

³ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 71-74.

⁴ O termo de responsabilidade pode, ainda, ser exigido para cumprimento de formalidade ou apresentação de documento. Se não formalizado por quantia certa, será liquidado à vista dos elementos constantes do despacho aduaneiro a que estiver vinculado.

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.⁵ A Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo Paulo César Alves Rocha⁶, 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, ocorre o lançamento, que é por declaração. O argumento de que tal ato, conforme artigo 142 do CTN, é 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.^{7 8}

⁵ Nesse sentido, os Acórdãos 302-34288, de 04.07.00; 303-28.519, de 24.10.96; 302-33.064, de 29.06.95.

⁶ ROCHA, Paulo César Alves. **Regulamento Aduaneiro anotado com trechos legais transcritos**. 2.ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 457.

⁷ SOSA, Roosevelt Baldomir. **A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

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 imponible, 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”.⁹

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.¹⁰

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.”¹¹ 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 transmuda numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurgem integralmente a exigência do crédito tributário.”¹²

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

⁸ Cabe ressaltar que, com o SISCOMEX-Importação, várias dessas atividades são realizadas por meio eletrônico, conforme parâmetros estabelecidos pela autoridade aduaneira.

⁹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹⁰ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹¹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

¹² SOSA, Roosevelt Baldomir. *Op. Cit.* p.271.

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**.

Este ato administrativo, no caso, ocorre, é por declaração, inclusive com a manifestação da autoridade aduaneira, conforme já visto, e está ainda consubstanciado por meio do termo de responsabilidade. Ressalte-se que a jurisprudência não vem aceitando que tal termo possa ser executado sem o devido processo legal, posição com a qual concordo, mas não entende, de maneira geral, que ele deixe de ter validade como elemento constitutivo do crédito tributário.

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.¹³ 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.

Em outras palavras, 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.

¹³ 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.

Não atendendo às regras acima, 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. Não há porque se falar em decadência, 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.

Como os insumos importados deveriam, após beneficiados, serem exportados até 06/04/1996, poderia ser efetuada a cobrança até 06/04/2001, por meio de ajuste dos tributos devidos e o auto, de 13/12/2001, foi lavrado fora do limite temporal que a Fazenda Nacional tinha para a exigência do II.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de maio de 2009.


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora