



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

Processo nº 10831.012175/2001-20
Recurso nº 337.561 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.232 – 3ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria AI II IPI - Drawback - decadência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAHLE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/06/1995

Imposto de Importação. Drawback. Decadência.

Na importação de mercadorias estrangeiras beneficiada com o regime de drawback suspensão, não há falar-se em pagamento antecipado de tributos ou de qualquer outro procedimento do sujeito passivo que possa deslocar o termo inicial da decadência do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento já poderia ter sido efetuado para a data de ocorrência do fato gerador. Neste regime, a fazenda pública só poderia efetuar o lançamento após a emissão do Relatório final de Comprovação de Drawback emitido pela Secex. Assim, o termo inicial de decadência, nos casos de drawback suspensão, é o primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do indigitado relatório.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial, determinando o retorno dos autos ao Colegiado recorrido para julgamento do mérito. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que negavam provimento.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

"Da autuação

A contendia 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 a 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 nº 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 "2 -f" 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 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 defendant 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 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 cm 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 consequente 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 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 REs 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 tidos 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 c/c Importação (DI) e o Registro de Exportação (RE) averbado são os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas 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 excetuado dessa vinculação, como forma de ser sanado o vício formal dos mesmos, através do acesso permitido ao Sistema SISCOMEX;

- 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 c/c 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 lidima 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 a 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: 1) juntar ao processo os extratos relativos aos campos 24 a 27 dos RE's nº 95/0857844-002, 95/0879579-002, 95/0956358-002, 95/1017186-002, 95/1027349-001 e 96/0076949-002; e 2') 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 nº 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)

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 As multas correspondentes. Ementou, assim, a sua decisão:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

Autenticado digitalmente em 05/06/2013 por CLEIDE LEITE, Assinado digitalmente em 18/06/2013 por OTA

CILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 06/06/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 15/07/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

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 inicio 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 a 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. INADIMPLEMENTO. 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 procedente 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, 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.

Julgando o recurso do sujeito passivo, a câmara *a quo*, deu provimento ao recurso, nos termos seguintes:

ASSUNTO: PROCESSO ADM INISTRATIVO 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.

Inconformada, com essa decisão, a Douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial, por contrariedade à lei, pugnando pelo restabelecimento da decisão de primeira instância, que afastou a decadência e manteve parcialmente, o lançamento fiscal. Em suas razões, a PGFN defende que os tributos aduaneiros são do tipo em que o lançamento é por homologação, e que, no caso sob exame, o prazo seria de decadência e não de prescrição como entendera o colegiado recorrido.

Regularmente intimada, a recorrida deixou transcorrer o prazo regimental sem apresentar contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a controvérsia a ser aqui dirimida tem como questão de fundo o prazo para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo à importação albergada por regime de drawback suspensão que, no entender da Fiscalização, fora inadimplido.

O órgão julgador de primeira instância afastou a alegação de decadência e manteve parcialmente o lançamento. Em seu recurso voluntário o sujeito passivo defendeu o cancelamento total da autuação, dentre outros, sob a alegação de que o direito de a Fazenda Constituir o crédito tributário havia decaído haja vista o transcurso do prazo decadencial, contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

De outro lado, no acórdão vergastado adotou-se tese totalmente diversa e inusitada, consignando-se que a *modalidade de lançamento no regime aduaneiro de drawback suspensão é por declaração*, e que *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*.

A seu turno, a Fazenda Nacional, em seu recurso, insurge-se, veementemente, contra esse entendimento da câmara recorrida, e defende que os tributos aduaneiros estariam sujeitos a lançamento por homologação, e que o prazo a ser observado seria o de decadência, contado nos termos do inciso I do art. 173 do CTN. Ao final, requereu a reforma do acórdão vergastado e o restabelecimento da decisão de primeira instância

A meu sentir, não se pode concordar com a tese que prevaleceu no acórdão recorrido, posto que de lançamento por declaração absolutamente não se trata o caso sob exame, a uma porque, há muito não se tem no rol dos tributos federais algum que esteja sujeito a lançamento por declaração, assim entendido aquele que o sujeito passivo apresenta uma declaração com todos os dados do fato imponível, e a administração Tributária, de posse dessa declaração emite a notificação de lançamento. Com certeza não é disso que trata os autos. A duas porque tanto o imposto de importação quanto o Imposto sobre Produtos Industrializados, são tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que ao sujeito passivo incumbe a obrigação de calcular o tributo devido, e, antes de qualquer procedimento de ofício, deve recolhê-lo aos cofres públicos, sob pena de, não o fazendo no prazo legal, o Fisco o faça, de ofício, com os acréscimos e penalidades cabíveis, a exemplo do lançamento em questão. O fato de as mercadorias importadas estarem sujeitas a regime aduaneiro especial, na hipótese, drawback suspensão, não modifica em nada a modalidade de lançamento dos tributos incidentes na importação. Continua a prevalecer o lançamento por homologação, que, aliás, é o tipo de lançamento a que estão sujeitos todos os impostos e contribuições federais, sem qualquer exceção.

Em outro giro, o que parece transparecer do acórdão vergastado é certa confusão entre suspensão do imposto, e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesta, regra geral, há a constituição do crédito tributário, mas que, por força de qualquer das medidas previstas no art. 151 do CTN, a Fazenda Pública fica impedida de propor a ação de execução desse crédito. Já os casos de suspensão do imposto, como o regime de drawback suspensão, são hipóteses de incentivos fiscais, em que o sujeito passivo fica dispensado de antecipar o pagamento do tributo em razão de evento futuro, condição suspensiva, que se adimplida, resolve a obrigação tributária, e se descumprida, a obrigação se restabelece como se a suspensão nunca tivesse ocorrido. Nesse caso, como se trata de tributo sujeito a lançamento por

homologação, uma vez restabelecida a obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo providenciar o pagamento do tributo e dos acréscimos legais, se não o fizer, deverá a fazenda pública proceder, de ofício, a constituição do crédito tributário, e o fará, nos termos do art. 142 do CTN, com os acréscimos de juros e das penalidades previstas na legislação específica, justamente, como procedeu a Fiscalização, no caso ora em apreço.

Em outro enfoque, não se pode confundir termo de responsabilidade com lançamento tributário, o primeiro é forma de garantia do crédito tributário, exigido no caso de regime aduaneiro especial, e o segundo é ato administrativo, vinculado e obrigatório, privativo da autoridade administrativa, e que se destina a constituir o crédito tributário. Não são sinônimos tampouco são equivalentes. Desta feita, não se pode tomar um pelo outro e atribuir-lhes os mesmos efeitos. Em outras palavras, termo de responsabilidade não é lançamento, nem o substitui, por conseguinte, não impede de o Fisco exercer seu ofício concernente à obrigação de constituir o crédito tributário por meio de lançamento.

Ora, como o termo de responsabilidade não é lançamento, tampouco tem os mesmos efeitos deste, deve o Fisco, para não deixar perecer o crédito tributário, o constituir, nos termos do art. 142 do CTN, e o deve fazer antes que esse direito caduque, com o exaurimento do prazo legal. Aqui, dúvida não há, de que se trata de constituição do crédito, portanto, não resta margem à menor dúvida de que o prazo é decadência e não de prescrição como decidiu o Colegiado recorrido.

Como é de todos sabido, a decadência, quando se dá, atinge o direito relativo à constituição do crédito tributário, e se dá na fase administrativa entre o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito, posto que o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal, enquanto a prescrição vai extinguir o direito à execução, que se dá sempre na fase judicial, é ato voltado para fora da administração tributária, e envolve outro Poder, o Judiciário, que é a instância originalmente competente para a pronunciar.

Diante de todo o exposto, não vejo como reconhecer a prescrição de um crédito que se quer teve sua constituição definitiva, o que só deve ocorrer quando findar o contencioso, e não mais couber qualquer tipo de recurso. A partir de então, começará a fluir seu prazo, nos termos do art. 174 do CTN.

Assim, afasto a prescrição declarada no acórdão recorrido e passo ao exame da decadência arguida pelo sujeito passivo no recurso voluntário e combatida pela Fazenda Nacional no recurso especial.

O CTN traz duas situações, absolutamente, distintas para definir o termo inicial da decadência: a primeira, regra geral, aplica-se a todos os tributos, e, a segunda, apenas aos tributos que incorram na modalidade de lançamento por homologação, e, mesmo estes, dentro de certas condições.

A regra geral inserta no inciso I do art. 173 do CTN fixa o termo *a quo* como sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado. Já o § 4º do art 150 do CTN traz regra específica que alcança os tributos cujo lançamento é por homologação, quando atendidas certas condições. A primeira delas é que não tenha havido fraude, dolo ou simulação; a segunda, que o sujeito passivo tenha tomado as providências tendentes à apuração do tributo a pagar (fato imponível, base de cálculo, alíquota, o *quantum* devido etc) e efetue o recolhimento devido. Assim procedendo o sujeito passivo, o

termo inicial de decadência desloca-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado para a data de ocorrência do fato gerador.

Note-se que não é o simples fato de o tributo estar sujeito a lançamento por homologação que se dá o deslocamento do prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN para o do § 4º do art. 150 do CTN. É necessário que todos os procedimentos a cargo do sujeito passivo tenha sido por ele efetuado, inclusive, e, principalmente, a satisfação da obrigação tributária. Ora, a principal característica do lançamento por homologação, e a razão maior de ser dessa modalidade de lançamento, é o pagamento antecipado pelo sujeito passivo. Daí, no meu pensar, não faz o menor sentido homologar procedimento que não tenha como consequência a antecipação do pagamento.

No caso dos autos, tratando-se de importação ao abrigo de drawback, modalidade suspensão, não há qualquer procedimento do sujeito passivo a ser homologado, visto que não há antecipação de pagamento, em razão da suspensão, e o adimplemento das condições do favor fiscal somente pode ser verificado após o relatório final de comprovação de drawback, emitido pela Secex.

Note-se que ao ser habilitada no regime *drawback* suspensão, as condições foram previamente acordadas e materializadas no Ato Concessório que ampara o dito regime, nos termos da legislação em vigor, de sorte que somente após o vencimento do prazo para a exportação das mercadorias admitidas no regime, ou seja, após ser informada pela SECEX, por meio de Relatório Final de Comprovação de Drawback, é que a receita federal pode verificar a aplicação e empreender fiscalização do regime de *drawback*, e, se constatar inadimplemento do compromisso nas condições estipuladas no Ato Concessório, exigir os tributos não recolhidos. Assim, somente após a emissão do relatório é que a Fazenda Pública pode exercer suas funções atinentes à constituição do crédito tributário. Antes disso, não poderia o Fisco proceder ao lançamento, e, por conseguinte, não se pode falar em fluência do prazo de decadência.

Ora, se não há pagamento antecipado ou qualquer outro procedimento a ser homologado, de plano afasta-se o termo de início trazido pelo § 4º do art. 150 do CTN. Resta, portanto, a data de início prevista no inciso I do art. 173 do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento já poderia ter sido efetuado, o que no caso de drawback suspensão, o lançamento somente pode ser efetuado após a emissão do relatório final de comprovação de drawback, emitido pela Secex.

Assim, considerando-se que a emissão do Relatório Final de Comprovação deu-se em 12/08/1996 (fl. 28), o termo de início desloca-se para o dia 1º de janeiro de 1997 e exaure-se em 31 de dezembro de 2001, e como a ciência do Auto de Infração ocorreu em **13/12/2001**, tem-se que o crédito tributário sob exame não foi alcançado pela decadência.

A esse respeito cumpre trazer à colação o Parecer Cosit Nº 53, de 22 de julho de 1999:

"7. No que se refere ao questionamento de nº 2 - contagem de prazo para cálculo de acréscimos legais, de acordo com o previsto no inciso III do subitem 26.3 da Consolidação das Normas do Regime de Drawback-CND, aprovada pelo Comunicado Decex nº 21, de 11 de julho de 1997, esclareça-se o que se segue.

7.1 *De conformidade com os arts. 1º e 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pelo Decreto-lei nº 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 à 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 nº 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 nº 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 acréscimos legais, terá como termo inicial à 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, fixam 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 constada a sua inadimplência em relação ao compromisso de exportação assumido. (grifei).*

Os créditos tributários exigíveis em decorrência de inadimplência do compromisso de exportação serão lançados somente após o vencimento do prazo para a exportação das mercadorias admitidas no regime de drawback, e não no momento do registro das DI's. 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).

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional para afastar a prescrição pronunciada no acórdão recorrido, e, também, afastar a decadência, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado recorrido para que examine as demais questões trazidas no recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres