



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

Processo nº 10831.012425/2001-21
Recurso nº 134.438 Voluntário
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 301-34.132
Sessão de 06 de novembro de 2007
Recorrente GEVISA S.A.
Recorrida DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/11/1994 a 09/08/1995

DRAWBACK - NATUREZA JURÍDICA - SUSPENSÃO - TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL - O drawback é regime especial de suspensão do pagamento de tributos na importação, conferido por prazo determinado, por meio de Ato Concessório expedido pela Secex, suspensão esta conversível em isenção.

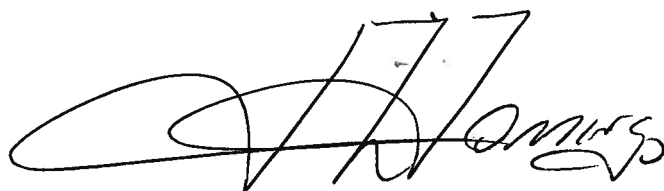
O termo inicial do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a Fazenda Nacional constituir crédito tributário decorrente de descumprimento de Regime Aduaneiro Especial de Drawback é o primeiro dia útil do exercício seguinte em que poderia ter sido lançado o crédito tributário, ou seja, 30 dias após à data em que a beneficiária do regime comunica a autoridade concedente o cumprimento do avençado no Ato Concessório.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencido o conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, que afastava a arguição de decadência, adotando os fundamentos da decisão recorrida. A conselheira Susy Gomes Hoffmann, declarou-se impedida.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda, Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) e Patrícia Wanderkoke Gonçalves (Suplente). Ausente o Conselheiro José Luiz Novo Rossari. Estiveram presentes os Procuradores da Fazenda Nacional Diana Bastos Azevedo de Almeida Rosa e José Carlos Brochini.

Relatório

Adoto relatório da decisão proferida pela DRJ Fortaleza/CE (fls.524/526) por bem narrar os fatos e atos até aquele momento processual, abaixo transcrito:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração do Imposto de Importação, fls. 04/19, e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, fls. 20/32, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, respectivamente, nos valores de R\$ 8.842,30 e R\$ 3.375,48, incluídos a multa de ofício e os juros de mora, em decorrência da glosa de todos os Registros de Exportação – RE apresentados como comprobatórios do adimplemento do Regime Aduaneiro de Drawback “Genérico”, na modalidade suspensão, concedido à interessada através do Ato Concessório nº 0052-94/164-3, de 07/11/1994.

2. *Por meio do “Termo de Verificação Fiscal e de Descrição dos Fatos”, fls. 81/97, que é parte integrante dos autos de infração, após expender várias considerações acerca do regime de Drawback (sua base legal, definição, natureza jurídica, finalidade e princípios informadores) e apresentar as normas gerais de natureza tributária (reconhecimento de isenção/redução do II, homologação do lançamento, denúncia espontânea, decadência, etc.) que serviram de fundamento para a autuação, a autoridade fiscal destaca as infrações constatadas relativas ao Ato Concessório acima citado, conforme exposto a seguir:*

2.1. *Não enquadramento das exportações no código próprio de Drawback – Afirma a fiscalização que “as operações de exportação foram enquadradas no código de operação 80000 – EXPORTAÇÃO NORMAL”, diferentemente do código 81102, que é o código de operação apropriado para a operação de “Drawback Suspensão Genérico”;*

Falta de vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório – De acordo com a fiscalização, em todos os Registros de Exportação utilizados para fins de comprovação do adimplemento do regime de Drawback não foi feita qualquer vinculação ao Ato Concessório no campo “2”, “f”, ou em qualquer outro campo do documento de exportação.

3. *Acrescenta o autuante que o desembaraço de parte das mercadorias (insumos) ingressadas no País ao amparo do regime (Declaração de Importação nº 511.692, registrada em 09/08/1995) somente ocorreu em 11/08/1995, ou seja, após a emissão do documento de exportação mais recente utilizado no Relatório de Comprovação de Drawback (RE nº 95/0252471-001, com data de emissão em 04/04/1995 e data de embarque das mercadorias em 23/04/1995), por conseguinte, os insumos importados através da citada DI não teria sido*



aplicados nos produtos exportados listados para comprovação das exportações.

4. *Neste mesmo Termo de Verificação Fiscal, às fls. 89, o agente autuante esclarece que não foi realizada auditoria de produção na empresa, tendo o procedimento fiscal abrangido apenas o que diz respeito à vinculação formal dos documentos de exportação com o Ato Concessório em questão e ao enquadramento da operação no SISCOMEX no código próprio para identificação de uma operação de "Drawback Genérico", na modalidade suspensão, além da confrontação das datas de registro das DI's e dos documentos de exportação – RE's.*

5. *Com esteio no art. 325 do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), concluiu a fiscalização que os RE's constantes do "Relatório de Comprovação de Drawback" apresentado à CACEX pela atuada em 29/01/1996 (fls. 101/102) não atendem aos requisitos necessários para constituírem prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório nº 0052-94/164-3, cabendo, assim, a exigência dos impostos incidentes nas importações dos insumos.*

6. *Cientificada dos lançamentos do II e do IPI em 20/12/2001 (fls. 04 e 20), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 487/495, em 14/01/2002, acompanhada dos documentos de fls. 496/515, oportunidade em que, após tecer um breve histórico de sua atuação como empresa industrial no País e de fatos relacionados com a presente atuação, expõe suas razões de defesa, as quais podem ser assim resumidas:*

6.1. *o ato concessório nº 0052-94/164-3, de 07/11/1994, foi emitido para amparar operações de importação sob o regime de Drawback, em "uma forma genérica", com suspensão dos tributos, situação esta somente concedida a importadores habituais e reconhecidamente idôneos, tanto é que os valores nele compromissados foram rigorosamente cumpridos, podendo o resultado ser facilmente verificado, inclusive pela análise da documentação apresentada à CACEX, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de penalidades;*

6.2. *para "tentar aplicar penalidades", o agente fiscal se baseou unicamente no fato de "poder ter ocorrido falha formal na emissão dos Registros de Exportação - RE", em virtude de não ter sido citado no documento o número do ato concessório;*

6.3. *tal entendimento adotado pela fiscalização não tem cabimento, uma vez que todos os documentos, tanto os relacionados com a importação como aqueles referentes à exportação, foram apresentados à CACEX e minuciosamente analisados e achados perfeitos para os devidos fins, resultando no encerramento do processo em 29/11/1996, com a emissão, por aquele órgão, do Relatório de Comprovação de Drawback;*

6.4. *através dos lançamentos contábeis, dos documentos fiscais emitidos e de fechamentos de câmbio, além de outros documentos*



constantes da contabilidade da impugnante, poderá se verificar que em todos os RE's foram informados os dados necessários à comprovação do regime, tendo sido apresentada à fiscalização a maior parte destes documentos, sendo que o restante encontra-se à disposição das autoridades fiscais;

6.5. é praticamente impossível que a impugnante tenha realizado a exportação de produtos antes do registro da DI nº 511692, como afirma a fiscalização, no entanto, em face da grande quantidade de documentos envolvidos nesse processo e do tempo transcorrido, encontra-se, neste momento, com dificuldades para apresentar detalhes, mas que brevemente serão feitos comentários para a devida justificação;

6.6. não houve qualquer dano ao Erário;

6.7. o Banco do Brasil S/A, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), é o órgão delegado para efetuar a concessão, acompanhamento, análise dos documentos apresentados para fins de comprovação das obrigações firmadas nos atos concessórios do regime, inclusive para baixa e arquivamento do processo de Drawback, conforme art. 2º da Portaria SECEX nº 4/97, não podendo suas decisões ser questionadas pela fiscalização aduaneira;

6.8. a Fazenda não poderia ter efetuado o lançamento do II e IPI objeto dos autos, tendo em vista que os referidos valores estão relacionados com importações realizadas entre 1994 e 1995, já tendo sido atingidos pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN;

7. Ao final de sua defesa, a impugnante requer o cancelamento dos autos de infração do II e IPI, protestando pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, notadamente provas documentais, além da oitiva de seu procurador legalmente constituído para esclarecimentos de eventuais dúvidas que porventura possam surgir.

8. 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”

Inconformada com a decisão proferida em primeira instância, da qual foi intimada em 03/01/2006, interpôs tempestivo Recurso Voluntário em 26/01/2006, no qual alega que:

a) ocorreu a decadência, pois pela aplicação do art.173, I do CTN a Fazenda não pode constituir, em 2001, crédito tributário de valores relativos ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados apurados em importações realizadas em 1994 e 1995;

b) o prazo decadencial tem início no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (registro da declaração de importação),

quando os impostos devidos são obrigatoriamente recolhidos ou suspensos no caso das importações em regime aduaneiro do drawback;

c) o Drawback-Suspensão, foi cumprido integralmente, conforme Relatório de Comprovação n.º 52-96/028-6, de 29/01/1996, expedido pela Carteira de Comércio Exterior – CACEX;

d) o simples fato de não ter sido mencionado o número do Ato Concessório do Drawback no Registro de Exportação constitui apenas erro formal, que não descaracteriza a exportação realizada;

e) deve ser realizada uma auditoria de produção nos livros e documentos da recorrente, de modo a ser esclarecido que foi devidamente cumprida a exportação nos termos avançados no Ato Concessório, entendimento acatado inclusive por dois julgadores de primeira instância;

Em seu pedido requer seja reformada a decisão proferida, determinado por consequência o cancelamento do procedimento fiscal dando como totalmente improcedente a atuação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Em caráter preliminar é necessário analisar a questão da decadência como suscitada pela Recorrente.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo¹ por conta da incúria de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens⁴ enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exeqüibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

¹ Utilizo o termo "potestativo" no sentido de "potestade pública" nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, *apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

⁵ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

Apesar de estar edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, no que concerne à prescrição, uma vez que a extinção se dá de forma indireta, isto é, ao perder o direito à ação o direito substantivo indiretamente perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverteu acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda:

Assim, diante das considerações acima, passo a análise da questão de mérito, para verificar o termo inicial do prazo decadencial do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Pois bem, a beneficiária de Regime Aduaneiro Especial de Drawback tem trinta dias do prazo final fixado para exportação para adotar uma das alternativas previstas no art. 342, inciso I, alíneas “a” a “c”, do regulamento Aduaneiro. Entendo que o prazo final fixado para exportação deve ser considerado antecipado no momento que a beneficiária comunica à SECEX quanto ao cumprimento integral do regime, por analogia do inciso II do art. 342 do Regulamento Aduaneiro.

A partir desse momento, é possível a execução de fiscalização suspensa pelo regime, com o fim de verificar o cumprimento das obrigações assumidas pela beneficiária importadora-exportadora. Deste modo o Fisco tem a possibilidade de realizar o lançamento a partir de 30 dias da data em que a beneficiária do Regime comunica a autoridade concedente o cumprimento do avençado no Ato Concessório.

No caso do Ato Concessório 52-94/164 (fls.98), conforme Relatório de Comprovação de Drawback fls 101, no qual o Banco do Brasil- CACEX – autoridade

⁶ *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

concedente – informa que foi notificada em 16/11/1995 do cumprimento do referido ato concessório.

Assim temos que nos termos do artigo 173 inciso I do código Tributário Nacional:

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;

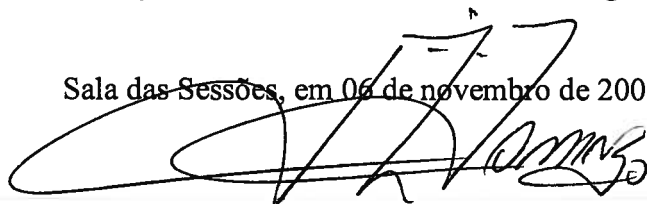
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.(grifos acrescidos)

Da leitura inferimos que o lançamento, neste caso, para constituir o crédito e impedir a decadência, deve ser realizado a partir do primeiro dia do exercício seguinte, que especificamente nestes autos deve ser considerado 01/01/1996 de modo que o crédito poderia ter sido constituído até 01/01/2001.

O que não ocorreu, pois, o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2001, a destempo, e o direito de constituir o crédito foi alcançado pela decadência.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, exclusivamente para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto dos autos, nos termos do artigo 173 inciso I do código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator