



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

Processo nº 10930.002786/2001-41
Recurso nº 128.331 Voluntário
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 301-34.806
Sessão de 11 de novembro de 2008
Recorrente COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLUVÉL
Recorrida DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 27/03/1995 a 30/08/1999

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não cabe a revisão de ofício do lançamento tributário quando não se verificar alguma das hipóteses elencadas no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

ATOS CONCESSÓRIOS. COMPROVAÇÃO. VERDADE MATERIAL.

A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material.

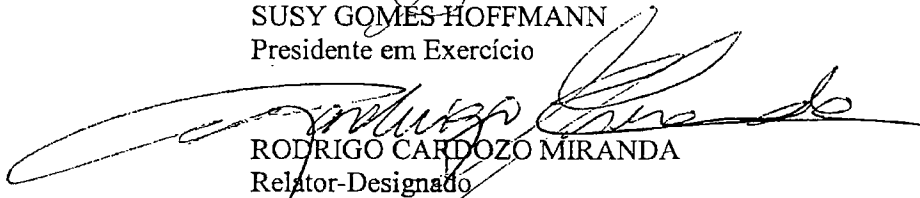
Hipótese em que deve se excluir do lançamento as exportações que comprovadamente foram vinculadas aos respectivos registros de exportação, nos termos da diligência realizada.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, 1) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade, para excluir do lançamento os Atos Concessórios, objeto de fiscalização anterior. 2) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as exportações que comprovadamente foram vinculadas aos respectivos registros de exportação, nos termos do relatório de diligência de fls. 5.494 a 5.502, vencidos os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres e João Luiz Fregonazzi (Relator). Designado para redigir o acórdão o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. Fez sustentação oral o advogado Dr. José Antônio Homerich Valduga OAB/SC nº 8303.


SUSY GOMES-HOFFMANN
Presidente em Exercício


RODRIGO CARDOZO MIRANDA
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Priscila Taveira Crisóstomo (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão DRJ/FNS nº 2.597, de 29 de maio de 2003, da 2.^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 4442 e seguintes, para cobrança dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, perfazendo um total de R\$ 651.842,41 (4442) relativos ao imposto de importação, e R\$ 422.076,44 (fls. 4485) relativos ao imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, multa de ofício relativa ao II e ao IPI, no percentual de 75%, e juros de mora correspondentes.

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

"A empresa acima epigrafada foi fiscalizada pela DRF/Londrina ocasião em que se apurou várias infrações, resultando na cobrança do Imposto de Importação – II, no valor de R\$ 240.168,33 e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 153.606,33, ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

A matéria fiscalizada tratava-se das importações efetuadas pela empresa ao amparo do Regime Aduaneiro Especial Drawback, na modalidade suspensão. Com isso, foram apresentados no Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos os Atos Concessórios – AC, emitidos em nome da empresa, juntamente com o resultado de sua análise.

Para facilitar a compreensão do lançamento e também do julgamento da presente testilha, mister se faz a apresentação das irregularidades apontadas pela autoridade lançadora em cada AC.

I – AC 18-95/005-4, de 04/01/1995:

O referido AC foi emitido em nome da filial da interessada, ou seja, CNPJ nº 78.588.415/0002-04, com endereço na cidade de São Paulo – SP.



Com isso, o contribuinte qualificado a usufruir o benefício da suspensão de tributos, que se transformaria em isenção é o estabelecimento filial e não matriz, conforme preconiza o art. 314 do Regulamento Aduaneiro – RA, ao descrever em seu art. 317, “a”, in 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 constará:

a) qualificação do beneficiário;

Diante do exposto foram glosadas as importações que tiveram os impostos suspensos ao custo da fruição indevida do benefício.

2 – AC 18-95/016-0, de 05/01/1995:

Idem ao AC 18-95/005-4, anteriormente analisado.

3 – AC 18-95/083-6, de 02/02/1995:

Idem ao AC 18-95/005-4, anteriormente analisado.

4 – AC 18-95/089-5, de 09/02/1995:

Idem ao AC 18-95/005-4, anteriormente analisado.

5 – AC 18-95/137-9, de 10/03/1995:

Idem ao AC 18-95/005-4, anteriormente analisado.

6 – AC 18-95/344-4, de 13/07/1995:

Os Registros de Exportação – RE apresentados para comprovar o AC não foram vinculados à exportação Drawback Suspensão. Além disso, foram enquadrados como Exportação Sujeita à Condição de Venda (81301) e alguns, adicionalmente, SGP – Sistema Geral de Preferência (80116). Verificou-se, ainda, que não foi informado o nº do AC no campo “2f”, conforme estabelecido pelo art. 325 do RA, que trata do drawback, abaixo transcrito:

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

“A anotação no documento comprobatório de exportação (no caso o Registro de Exportação – RE) visa ao controle fiscal do benefício concedido, de forma a impedir que o beneficiário do regime comprove dois ou mais Atos Concessórios (por exemplo, emitidos em praças jurisdicionadas por unidades da Receita Federal diferentes) com os mesmos documentos de exportação, com o objetivo de importar mercadorias desagravadas de tributos sem a correspondente efetivação do compromisso de exportar.”

Da análise dos RE apresentados pelo beneficiário e listados no Relatório de Comprovação de Drawback – RCD constatou-se que em nenhum deles consta o respectivo número do AC no campo “2f”,

conseqüentemente, os RE apresentados não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas nos AC, por não atenderem requisito previsto em norma legal.

Além das irregularidades acima descritas verificou-se, também, que os RE 95/1018924-001 e 95/1019000-001 informados no RCD pertencem à outra empresa. Em seu lugar foram considerados os RE 95/1028924-001 e 95/1029000-001 que não informavam o nº do AC.

Outro RE informado no RCD, 95/1929299-001, não foi encontrado no Siscomex, sendo considerado o RE 95/1029299-001 que apresenta a mesma irregularidade, ou seja, falta de vinculação ao AC.

7 – AC 18-95/432-7, de 08/09/1995:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

8 – AC 18-95/463-7, de 25/09/1995:

Parte dos RE apresentados para comprovar o AC, apesar de conter a informação de que se trata de exportação drawback suspensão, não está vinculado a esse AC e sim ao AC 108-97/0002-4, de 14/01/97.

Quanto ao restante, não houve a vinculação do RE ao AC.

9 – AC 18-95/486-6, de 23/10/1995:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

Ressalte-se, entretanto, que parte da mercadoria importada ao amparo desse AC, precisamente 525.000 rótulos, foi destruída, nos moldes dos procedimentos estabelecidos pelo art. 319, I, "b", do RA.

10 – AC 18-95/487-4, de 23/10/1995:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

11 – AC 108-95/018-5, de 22/11/1995:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

12 – AC 108-95/019-3, de 28/11/1995:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

13 – AC 108-96/0003-4, de 07/02/1996:

Muitos dos RE informados contêm as mesmas irregularidades do AC 18-95/344-4 pela falta vinculação ao AC.

Além desses RE outros foram informados como sendo Exportação Normal (80000), SGP (80116), Drawback Suspensão Genérico (81102), Beflex (80108) e Exportação Drawback Suspensão Comum (81101), entretanto, estes últimos vinculados a AC diversos.

"Com relação à DI 96/004277, de 08/05/1996 (fl. 936), foi informado no campo 08 o código 7010.90.0200 e no campo 61 o código 7010.90.20; tais códigos não existiam na época de registro da DI. O

correto seria 7010.90.0100 e 7010.94.00, respectivamente, cujas alíquotas do IPI e do II são 10% e 10%.

Diante da constatação acima foi alterada a alíquota do IPI e aplicada aos valores suspensos na referida DI.

14 – AC 108-97/003-2, de 21/01/1997:

Nesse AC são apontadas várias irregularidades.

Para o adimplemento do contrato assumido em cada AC deve a empresa cumprir com três condições, quais sejam: quantidades, valores e prazos, conforme estabelecidos no art. 42 da Portaria DECEX 24/92 ou 43 da Portaria SECEX 4/97 (conforme a data do encerramento do drawback). Sem a presença de uma delas considera-se inadimplido o compromisso, restando ao beneficiário adotar outras providências previstas na legislação.

A emissão de aditivos, conforme estabelecido no Comunicado DECEX 8/96, deve ser motivado com pedido feito antes do prazo fixado para a exportação.

Ocorre que, no AC em questão, a contribuinte foi intimada a apresentar os pedidos que deram origem aos aditivos emitidos posteriormente à 20/01/99, data prevista no aditivo 108-98/000011-6, de 10/07/98, para exportação dos produtos amparados pelo AC, mas ela não atendeu à referida intimação.

“Desta forma, as alterações ali solicitadas deixaram de ser consideradas, valendo somente as modificações introduzidas pelos Aditivos 0108-97/000020-0, de 18/06/97, 0108-98/000002-7, de 20/01/98 e 0108-98/000011-66, de 10/07/98.”

Os RE 98/1122656-001 e 97/0675135-001 estão com código de enquadramento de exportação diferente de drawback suspensão (81101) não sendo aceitos para fins de comprovação, devendo o somatório dos valores FOB desses dois RE ser excluído do total aceito para comprovar as exportações do AC.

Considerando o valor total dos RE informados no RCD, inclusive os RE que não estão com código 81101 ou não vinculados a esse AC, chega-se ao total de USD 68.939.973,40. Esse valor corresponde a 49,43% do valor total pactuado quando da concessão do drawback, ou seja, USD 139.456.642,24.

“Como não existe previsão legal, no âmbito da SRF/MF para considerar ou propor redução de tributos, juros e penalidades em função do adimplemento parcial dos compromissos pactuados inicialmente, a exemplo do que pode ocorrer em programas BEFIEX, e nem tão pouco a empresa providenciou qualquer recolhimento espontaneamente, consideramos, em obediência ao Princípio da Legalidade, não liquidado o compromisso e GLOSAMOS todas as exportações informadas nos referidos Anexos ao Relatório de Comprovação, lançando de ofício todos os impostos suspensos ao amparo deste Ato e demais penalidades previstas na legislação vigente.”

Vários RE informados no RCD, fls. 4527 a 4529, estão com os códigos errados e, também, com as mesmas irregularidades apresentadas no AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

15 – AC 108-98/004-3, de 22/01/1998:

Idem ao AC 18-95/344-4 quanto à falta de vinculação do RE ao AC.

Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação, fls. 4.549 a 4.577, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- os AC nº 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 108-95/018-5, 108-95/019-3 e 108-96/003-4, já haviam sido fiscalizados pela Delegacia da Receita Federal de Londrina – DRF/Londrina e efetivamente homologados, conforme se pode observar do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 4.600;

- “a administração deve demonstrar a prática da infração em cada uma das inconsistências argüidas, não sendo defeso à Autoridade Fiscal agir sob a presunção de irregularidade nos procedimentos realizados pelo sujeito passivo.

A motivação é obrigatória para todos os atos administrativos, pois constitui garantia de aplicação do princípio constitucional da legalidade, que tanto diz respeito ao sujeito passivo da relação jurídica como à própria Administração Pública, permitindo a verificação de sua legalidade, até mesmo pelos demais Poderes do Estado”;

- a fiscalização abrangeu apenas parte da documentação apresentada pela contribuinte, não verificando a totalidade das DI e RE;

- não há qualquer dispositivo legal ou regulamentar que mencione que o benefício fiscal do regime aduaneiro, deva ser concedido individualmente para cada unidade ou filial da Autuada. Pelo contrário, pois determina que a suspensão dos impostos dar-se-á para o beneficiário, ou seja, para a empresa beneficiária, independentemente se filial ou matriz;

- a autoridade fiscal não consignou no instrumento de autuação qual disposição normativa do RA que a autuada teria infringido com a omissão do nº do AC nos RE apresentados para comprovar o adimplemento do compromisso assumido pelo regime de drawback;

- foi violado o princípio da legalidade ao se constituir crédito tributário, em razão de infração cometida, sem o amparo do RA, pois outros diplomas legais, tais como Portarias, Comunicados, etc. não validam a descrição da penalidade;

- é defeso à autoridade fazendária constituir o crédito tributário após cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, tendo em vista o instituto da decadência;

- as informações constantes dos RE não puderam ser retificadas pelo fato de que os beneficiários dos regimes aduaneiros especiais não possuíam as informações necessárias quanto aos procedimentos adequados de atendimento às exigências legais e regulamentares;

- "Raras não foram as vezes que representantes da Autuada buscaram orientações visando proceder de maneira correta e eficaz a comprovação das exportações em razão da transição dos procedimentos. Diante disso, a Autuada continuou a proceder a comprovação de suas exportações pelo método até então vigente, sem que houvessem códigos de enquadramento para a comprovação da modalidade de regime aduaneiro especial";

- em nenhum momento a autoridade fiscal negou que os produtos introduzidos no país ao amparo do regime foram exportados, até porque, os documentos apresentados pela autuada, mesmo com erros de natureza formal, comprovam que ela cumpriu todos os requisitos do benefício;

- o ato da autoridade autuante em glosar a suspensão dos impostos vinculados aos AC, desconsiderando, ora todos, ora parte, os RE apresentados pela autuada mostram-se flagrantemente contrário ao princípio da proporcionalidade da administração pública;

- o estabelecimento da autuada que foi indicado em alguns AC como beneficiária do regime é apenas um escritório administrativo, sem qualquer desenvolvimento de atividades comerciais ou industriais. O fato deve ter ocorrido em vista de que a unidade concedente do Banco do Brasil S/A está localizada na mesma jurisdição que o escritório administrativo da ora autuada, ou seja, o município de São Paulo;

- a Secex não informou qualquer pendência ou exigência quanto aos AC cumpridos pela interessada;

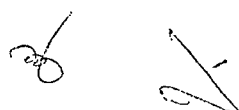
- os aditivos do AC nº 108-97/003-2 foram emitidos pelo órgão competente e dentro do prazo de validade. Improcede, desta forma, as glosas dos RE que serviram para comprovar o adimplemento do compromisso dentro dos prazos estabelecidos pelos referidos aditivos;

- improcede, igualmente, a desconsideração de todas as exportações vinculadas ao AC e seus respectivos aditivos, anteriormente considerados válidos;

- apesar de informar em seu Relatório que não foi encontrado nenhuma irregularidade nos insumos, hidróxido de potássio e cafeína anidra, importados pela interessada, a autoridade fiscal efetuou indevidamente o lançamento dos créditos tributários consubstanciados nas DI que amparavam a importação desses produtos;

- As DI vinculadas aos insumos importados sob o benefício fiscal concedido pelo AC 108-97/003-2, contendo fundos para relacração, folhas de flandres, divisórias para caixas e rótulos não devem ser desconsideradas, pois os RE apresentados pela autuada e mencionados pelo agente fiscal comprovam efetivamente as exportações e as condições do regime aduaneiro especial drawback.

Por fim, requer que a multa seja cobrada com base no disposto no art. 526, IX, do RA, por ser lei especial e vigente para a matéria ora impugnada."



A autoridade julgadora de primeira instância julgou o lançamento procedente em parte, mantendo-o na parte referente à não vinculação dos atos concessórios aos respectivos Registros de Exportação – RE.

Inconformada, a querelante interpôs recurso voluntário de fls. 4646 e seguintes, onde reitera argumentos já expendidos na fase impugnatória, anota ofensa aos princípios da verdade material, legalidade e razoabilidade, condena o afastamento da preliminar de nulidade da revisão de ofício dos atos concessórios que haviam sido objeto de lançamento de ofício, cujos correspondentes lançamentos estariam expressamente homologados com a consequente extinção do crédito tributário e, no mérito, alega ter adimplido integralmente o compromisso de exportar.

Posterior ao recurso interposto, em 21 de junho de 2005, a recorrente fez juntar aos autos extensa matéria de prova, constituída de listagem dos registros de exportação, cujos pedidos de retificação foram formulados junto ao Banco do Brasil S/A, visando as vinculações aos respectivos atos concessórios, e que ainda se encontram pendentes de anuência dos órgãos de controle administrativo. Alega, ainda, que a maior parte das retificações já foram efetuadas e devidamente anuídas.

Intimada a tomar ciência da nova documentação acostada aos autos, a Procuradoria da Fazenda Nacional encaminha alegações (fls. 5467 e seguintes) alegando que o conjunto probatório acostado serodidamente aos autos teria sido atingido pela preclusão e pugnando pela procedência do lançamento nos termos da decisão recorrida.

A Primeira Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência para análise da documentação acostada aos autos após a interposição do recurso voluntário, conforme documentos de fls. 5.002 a 5.465, para que se demonstre, à vista dos documentos acostados aos autos, se resta comprovado a vinculação dos atos concessórios aos respectivos RE. No mesmo voto condutor, que teve unânime acolhida nos termos da Resolução n.º 301-1.652, acolheu-se a preliminar de nulidade do procedimento de revisão de ofício dos atos concessórios n.ºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4.

Em cumprimento à referida Resolução, foi anexada aos autos a Informação Fiscal de fls. 5494 e seguintes, que em resumo informa que os documentos apresentados não abrangem a totalidade dos Registros de Exportação – RE informados nas cópias dos anexos ao Relatório de Comprovação de Drawback – RCD (fls. 4773 a 4992).

Afirma, ainda, que os extratos foram todos eles apresentados após o início da ação fiscal e lavratura do auto de infração, atendem em parte às exigências previstas na legislação quanto à vinculação dos atos concessórios mediante a inclusão do código 81101 no campo “2a-ENQUADRAMENTO DA OPERAÇÃO/CÓDIGO” e das informações pertinentes à vinculação no campo “24-DADOS DO FABRICANTE” e faltado o preenchimento do campo “2f-NUM DO ATO CONCESSÓRIO”.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, Relator

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

Nos termos do Relatório que integra o presente voto, a questão controversa cinge-se à não vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, razão pela qual foi considerado inadimplido o compromisso de exportar pela autoridade autuante, mantido o lançamento nessa parte pela autoridade julgadora de primeira instância.

No que respeita à nulidade do procedimento de revisão de ofício em face da decisão proferida nos autos da Resolução n.º 301-1.652 (fls. 5.473 e seguintes), que trago à colação, adoto como razões de decidir o disposto no voto condutor da referida resolução, que teve acolhida unânime, abaixo transcrito:

"Preliminarmente, cumpre analisar a suscitada ilegalidade do procedimento de revisão de ofício dos Atos Concessórios de Regime de Drawback n.ºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4, ao argumento de que já teriam sido objeto de ação fiscal, cujo "Termo de Encerramento de Ação Fiscal", (fl. 4.600), informa, verbis:

"Encerrei nesta data, 12.06.1998, às 15:00 horas, a ação fiscal efetuada sobre a empresa acima identificada, na qual verifiquei por amostragem, o cumprimento dos compromissos de exportação firmados com a Secretaria da receita Federal, relativos aos Atos Concessórios de Regime de Drawback, dos anos de 95, 96 e 97, n.º 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4, 0108-96/011-0 e 18-97/569-0. Os compromissos de exportação dos referidos DRAWBACKS foram integralmente cumpridos, nos prazos estabelecidos."

Argumenta a recorrente que os AC verificados anteriormente não poderiam ser objeto de nova ação fiscal culminada com o lançamento de ofício.

No despacho de fl. 89, consta que os auditores fiscais incumbidos da fiscalização encerrada em 05/10/2001, cientes de que a empresa já havia sido fiscalizada em relação aos AC-DRAWBACK n.ºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3, 0108-86/003-4, 0108-96/011-0 e 18-97/569-0, e considerando o disposto no art. 906 do RIR/99, solicitaram ao Delegado da Receita Federal em Londrina autorização para um segundo exame dos Atos Concessórios, tendo sido atendidos.

O art. 145 do CTN trata da matéria, nos seguintes termos:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: (negritou-se e grifou-se)



I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Por sua vez, o art. 149 do CTN, enumera os casos em que o lançamento já notificado ao sujeito passivo pode ser alterado, quais sejam, verbis:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I quando a lei assim o determine;

II quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI quando se comprovar ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VIII quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior,

IX quando se comprove que no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.;

Parágrafo único. A revisão só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Da leitura do disposto nos arts. 145 e 149, do CTN, verifica-se que, salvo nas hipóteses previstas no art. 149, o lançamento regularmente notificado é definitivo, criando uma situação jurídica que gera obrigações e direitos ao sujeito passivo e ao próprio Fisco.

Nos termos do art. 149, as hipóteses que possibilitam a revisão do lançamento por iniciativa do Fisco restringem-se à comprovação de: falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (IV); omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade sujeita ao lançamento por homologação (V); ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária (VI); que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (VII); que deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (VIII); que no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial (IX).

Não obstante a legislação autorizar a revisão do lançamento anteriormente notificado ao sujeito passivo, nas hipóteses previstas nos incisos I a IX do art. 149 do CTN, não vislumbro no caso a ocorrência de qualquer das hipóteses que autorizariam a revisão.

Cabe observar que as ações fiscais encerradas em 12/06/1998 e em 05/10/2001 foram levadas a efeito com vistas a verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto de Importação – II e ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI vinculado ao II, que estavam com a exigibilidade suspensa ao amparo, entre outros, dos Atos Concessórios de DRAWBACK Suspensão ora analisados, conforme consta dos respectivos termos de encerramento às fls. 4.510 e 4.600.

Com relação aos Atos Concessórios questionados, consta nos autos (fls. 90 e 4.600) que na ação fiscal encerrada em 12/06/1998, a autoridade fiscal analisou o cumprimento das exportações pactuadas nos referidos Atos Concessórios do Regime de DRAWBACK “suspensão” e concluiu que “os compromissos de exportação dos referidos DRAWBACKS foram integralmente cumpridos, nos prazos estabelecidos.”

Posteriormente, tendo sido objetos de nova fiscalização, os responsáveis pelo procedimento fiscal concluíram que os compromissos de exportação dos referidos AC não teriam sido cumpridos em razão das não vinculações dos Registros de Exportações – RE aos Atos Concessórios. De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos” (fls. 4.516/4.530), não constaria dos Registros de Exportação apresentados pelo beneficiário o respectivo número do ato concessório, o que levou o Fisco a concluir que houve “omissão por parte do contribuinte” ao não observar a norma estabelecida no art. 325 do RA, verbis:

“A utilização do benefício previsto neste Capítulo (Drawback) será anotada no documento comprobatório de exportação.”

Ressaltou que os Registros de Exportação apresentados “não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas nos Atos Concessórios, por não atenderem requisito previsto em norma legal.”



Em decorrência da omissão apontada, os RE não vinculados aos AC não foram aceitos pelos autuantes para fins de comprovação do regime de Drawback suspensão, e, em consequência foi lançado o Imposto de Importação e o IPI vinculado, considerados devidos pelo inadimplemento do compromisso de exportar.

Ocorre que, no caso, para efeito de revisão do lançamento anterior, por iniciativa do Fisco, na forma determinada no art. 149, do CTN, haveria de ser comprovado que, em razão de falsidade, erro ou omissão do sujeito passivo deixou de ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior ou que tenha ocorrido fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial prevista no art. 142 do CTN.

Não consta do procedimento fiscal e, tampouco, há nos autos a comprovação ou mesmo qualquer referência de que o lançamento anterior restou prejudicado por falsidade, erro ou omissão do sujeito passivo ou da autoridade que o efetuou.

Ressalte-se que a exigência fiscal consubstanciada no presente lançamento diz respeito ao II e ao IPI não recolhidos, em razão do Fisco ter considerado que não houve o cumprimento das exportações pactuadas nos Atos Concessórios, por não atenderem requisito previsto em norma legal.

Verifica-se, portanto, que o lançamento de ofício, em exame, não decorre do surgimento de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, visto que os fatos e os documentos trazidos à apreciação já teriam sido apreciados naquela oportunidade.

Também, não se comprova nos autos, que no lançamento anterior, teria ocorrido fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial que justificassem o novo lançamento.

Portanto, não restando comprovada nos autos a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, não cabe a revisão do lançamento anterior, do qual o contribuinte foi devidamente notificado, em respeito aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Ademais, entendo que no caso, haveria de ser descrito, no Auto de Infração, os motivos que ensejariam a revisão do lançamento anterior e, também, haveria de ser indicada a disposição legal que a autorizaria. Referidas omissões contrariam determinações expressas nos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, restringem o direito de ampla defesa do contribuinte e são causas suficientes para anular o lançamento na parte decorrente da revisão do AC ora examinados.

Pelo exposto, acato a preliminar de nulidade do procedimento de revisão de ofício dos Atos Concessórios de Regime de Drawback nºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4, em razão de já terem sido objeto de

lançamento de ofício regularmente notificado ao sujeito passivo na ação fiscal encerrada em 12/06/1998."

No que respeita às nulidades em razão da ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade e verdade material, devem as alegações ser apreciadas em conjunto com a análise do mérito.

Inexiste ofensa ao princípio da verdade material em razão de não se considerar adimplido o compromisso de exportar por não terem sido vinculados os atos concessórios aos respectivos Registros de Exportação – RE. Em verdade, o adimplemento do compromisso de exportar deve ser submetido à legislação de regência da matéria, que traça as condições a serem satisfeitas pelo beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

Conforme se verá, inexiste, pela mesma razão, ofensa aos princípios da legalidade e razoabilidade. No que tange à questão de razoabilidade erigida, releva considerar que a atividade administrativa é infralegal, não cabendo ao agente público verificar se a infração prevista pela norma legal é desproporcional ao ato ilícito ou contrária ao princípio da razoabilidade, matérias não afetas à administração pública, cuja apreciação cabe ao Poder Judiciário.

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 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.

Quanto à exeqüibilidade, 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.

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 nº 427/1992 e 594/1992 dispõem 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Ocorre que não se pode afirmar que não houve tal vinculação, mormente quando a autoridade atuante e a autoridade julgadora de primeira instância unanimemente confirmam que a vinculação ocorreu de forma espontânea, antes de vencido o prazo fatal para exportar, mas depois do desembaraço aduaneiro para exportação e da averbação da 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:

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."

Consta dos autos que a recorrente logrou êxito ao proceder 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.

Qualquer que tenha sido o expediente, entendo que uma vez procedida à retificação, amolda-se à previsão contida no artigo 342, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, acima transcrito.

Ocorre que para fins de sustar a denúncia espontânea, o artigo 7.º, Inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, estabelece como marco o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, *verbis*:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Decreto nº 3.724, de 10/01/2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas."

De uma análise teleológica da norma, depreende-se que o legislador pretendeu por termo à possibilidade de regularização de infração cometida em face da legislação

tributária após o início da ação fiscal. O instituto da denúncia espontânea funda-se, portanto, em premiar e incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações decorrentes de infrações cometidas, desde que antes da iniciativa do fisco, permitindo assim ao contribuinte infrator cumprir intempestivamente obrigação principal ou acessória sem a aplicação de multa de ofício.

No caso em tela, a vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, requisito indispensável para fruição do benefício fiscal, foi em parte atendida, mas somente após o lançamento tributário. Pior, após o julgamento de primeira instância. A petição com as provas do adimplemento foi acostada aos autos cerca de dois anos após o julgamento de primeira instância.

No que respeita à produção de provas intempestivamente, deve ser observada a norma contida no artigo 16, § 4.º, *verbis*:

“Art.16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

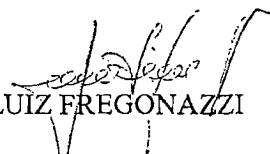
§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância."

É certo que, em atenção ao princípio da verdade material, mesmo considerando que as provas devem ser acostadas aos autos por ocasião da impugnação, é possível superar a preclusão. Assim, há jurisprudência que admite, em sede administrativa, ultrapassar a preclusão de que cuida o § 4.º, colado acima, por força do princípio maior da busca da verdade. Ademais, estando a administração adstrita aos limites da legalidade, não pode deixar de apreciar as provas trazidas aos autos, pois não poderia admitir a continuidade dos efeitos de ato administrativo eivado de vícios ou desconforme a norma legal.

Todavia, a produção de provas e a regularização de descumprimento de obrigação acessória após o lançamento de ofício ultrapassam os limites da legalidade e da razoabilidade, ferindo frontalmente o instituto da denúncia espontânea, conforme visto. Outrossim, significa mandar ao limbo a segurança jurídica, pois a qualquer momento provas poderão ser produzidas, situações jurídicas criadas, visando desconstituir o lançamento tributário. Tais procedimentos, ainda que louvável a busca em regularizar infrações e honrar obrigações tributárias, não podem ser aceitos.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir tão somente a nulidade do procedimento de revisão de ofício, nos termos do voto condutor da Resolução nº 301-1.652, mantida a decisão recorrida nos demais pontos.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2008.


JOÃO LUIZ FREGONAZZI

Voto Vencedor

Conselheiro RODRIGO CARDOZO MIRANDA, Designado

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra a r. decisão proferida pela Colenda 2ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 4442 e seguintes, em que se apontou, em síntese, o descumprimento de atos concessórios relativos a importações efetuadas pela contribuinte ao amparo do Regime Aduaneiro Especial Drawback, na modalidade suspensão.

A Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, quando da análise do recurso voluntário, entendeu por bem converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que se procedesse ao exame da comprovação da vinculação entre os atos concessórios de drawback, discriminados às fls. 5.488 a 5.489, e os correspondentes registros

de exportação (posteriormente retificados), documentação que foi acostada com o recurso voluntário interposto (fls. 5.002 a 5.465). Além disso, no mesmo voto condutor, que foi acompanhado à unanimidade, acolheu-se a preliminar de nulidade do procedimento de revisão de ofício de diversos atos concessórios.

Quanto aos termos da Resolução, a Ilustre Conselheira relatora, Atalina Rodrigues Alves, apontou o seguinte, *verbis*:

"No mérito, cabe observar que, em 21/06/2005 a recorrente solicitou a juntada aos autos dos documentos de fls. 5.002 a 5.465, que demonstrariam a vinculação entre os Atos Concessórios de Drawback e os correspondentes Registros de Exportação, que teriam sido objetos da ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário em discussão. Foi juntada, também, listagem dos Registros de Exportação, cujos pedidos de retificação ainda se encontrariam pendentes da anuência dos órgãos competentes.

À vista da documentação acostada às fls. 5.002 a 5.465, e considerando que a sua análise constitui atividade essencialmente técnica, Voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, com fundamento no art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que esta proceda ao seu exame e demonstre de forma clara e precisa se resta comprovada a vinculação entre os Atos Concessórios de Drawback e os correspondentes Registros de Exportação (posteriormente retificados) que resultaram na exigência do crédito tributário a seguir discriminado:

(...)

Ressalte-se que a contribuinte deverá ser cientificada do resultado da diligência para fins de se manifestar."

Após a baixa dos autos para cumprimento da Resolução, foi juntada aos autos a Informação Fiscal de fls. 5.494 a 5.502, que, em síntese, apontou pelo cumprimento parcial do regime.

Retomado o julgamento, o relator, ilustre Conselheiro João Luiz Fregonazzi, acolheu a preliminar de nulidade do procedimento de revisão de ofício dos Atos Concessórios de Regime de Drawback nºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4, em razão de já terem sido objeto de lançamento de ofício regularmente notificado ao sujeito passivo na ação fiscal encerrada em 12/06/1998, nos termos da Resolução nº 301-1.652 (fls. 5.473 e seguintes), posição à qual me filio.

No tocante à conclusão do resultado da diligência determinada pela Colenda Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e à sua aplicabilidade para o deslinde da presente questão, o ilustre Conselheiro relator reconheceu que a vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, requisito indispensável para fruição do benefício fiscal, foi em parte atendida.

No entanto, a despeito da Primeira Câmara, já na Resolução nº 301-1.652, ter admitido a análise dos documentos acostados aos autos com o recurso voluntário a fim de se comprovar o cumprimento do regime, entendeu que a produção de provas e a regularização de descumprimento de obrigação acessória após o lançamento de ofício ultrapassam os limites da

legalidade e da razoabilidade, notadamente em face do disposto no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Com isso, embora ressalvando que, em atenção ao princípio da verdade material, e considerando que as provas devem ser acostadas aos autos por ocasião da impugnação, referida preclusão eventualmente pode ser superada, essa não é a hipótese dos autos.

Assim, votou no sentido de manter a decisão recorrida quanto à não comprovação da vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação.

Este entendimento, todavia, com todas as vênias, não merece prosperar.

Com efeito, o próprio relator reconheceu que, como resultado da diligência determinada pela Primeira Câmara, restou comprovado que a vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, requisito indispensável para fruição do benefício fiscal, foi em parte atendida.

Em homenagem ao Princípio da Verdade Material, não se pode deixar de reconhecer a comprovação do cumprimento do regime, ainda que parcial, mesmo que as provas tenham sido juntadas com o recurso voluntário. O principal desiderato do processo administrativo fiscal, *in casu*, é saber se os atos concessórios foram cumpridos, e provas quanto a isso foram juntadas aos autos, não há como se negar.

Por conseguinte, na linha dos precedentes abaixo, entendo que a prova trazida aos autos, mesmo que após a impugnação, deve ser considerada para o deslinde da controvérsia no âmbito do processo administrativo, em homenagem ao Princípio da Verdade Material:

"Número do Recurso: 136880
Câmara: **SEGUNDA CÂMARA**
Número do Processo: **10950.002540/2005-65**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **DCTF**
Recorrida/Interessado: **DRJ-CURITIBA/PR**
Data da Sessão: **13/11/2008 09:00:00**
Relator: **JUDITH DO AMARAL MARCONDES**
ARMANDO
Decisão: **Acórdão 302-39947**
Resultado: **DPM - DADO PROVIMENTO POR**
MAIORIA
Texto da Decisão: *Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim.*

Ementa: *Assunto: Obrigações Acessórias*
Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004
PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL

26

APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª. Câmara - 1º. C.C.). Precedente: Acórdão CSRF/03-04.371

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Número do	<u>301-123062</u>
Recurso:	
Turma:	TERCEIRA TURMA
Número do	10814.008031/98-75
Processo:	
Tipo do	RECURSO DE DIVERGÊNCIA
Recurso:	
Matéria:	BAGAGEM
Recorrente:	FAZENDA NACIONAL
Interessado(a):	PHILIPS DO BRASIL LTDA.
Data da Sessão:	12/02/2007 09:30:00
Relator(a):	Nilton Luiz Bártoli
Acórdão:	CSRF/03-05.210
Decisão:	OUTROS – OUTROS

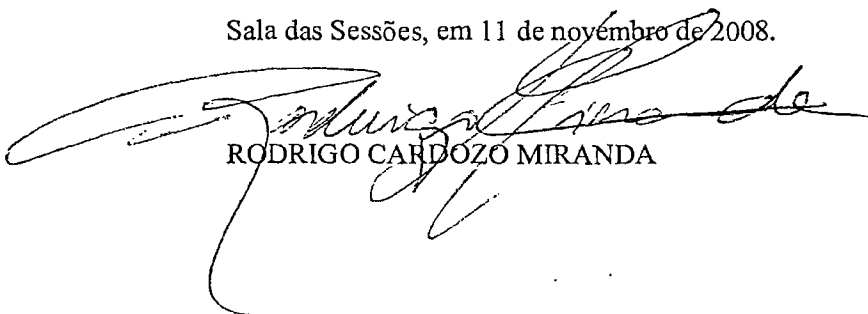
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso especial. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. Fez sustentação oral o advogado da contribuinte Dr. Haroldo Gueiros Bernardes, OAB/SP nº 76.689.

Ementa: **QUESTÃO PROCESSUAL – MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS – PRECLUSÃO – PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL - A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, nos termos do artigo 16, do Decreto nº. 70.235/72, com redação dada pela Lei nº. 9.532/97, a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material. Recurso especial não conhecido."**

20

Assim, em face de todo o exposto, voto no sentido de (i) acolher a preliminar de nulidade do procedimento de revisão de ofício dos Atos Concessórios de Regime de Drawback nºs 18-95/344-4, 18-95/463-7, 18-95/486-6, 18-95/487-4, 0109-95/018-05, 0109-95/019-3 e 0108-86/003-4, em razão de já terem sido objeto de lançamento de ofício regularmente notificado ao sujeito passivo na ação fiscal encerrada em 12/06/1998, nos termos da Resolução nº 301-1.652 (fls. 5.473 e seguintes), e (ii), no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir do lançamento as exportações que comprovadamente foram vinculadas aos respectivos registros de exportação, nos termos do relatório de diligência de fls. 5.494 a 5.502.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2008.



RODRIGO CARDOZO MIRANDA