



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11020.001907/95-18
SESSÃO DE : 06 de julho de 1999
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039
RECURSO Nº : 120.051
RECORRENTE : MARCOPOLLO S/A
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

DECADÊNCIA. O prazo de decadência, em hipótese de Programa BEFIEIX, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme artigo 173, I, do CTN.

A não observância das condições previstas no Programa BEFIEIX implica na devolução dos valores pagos ou creditados, corrigidos monetariamente e acrescidos de juros de mora e de multa correspondente a 50% (cinquenta por cento).

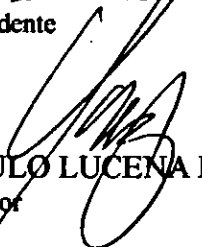
RECURSO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, não acolher a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Moacyr Eloy de Medeiros, Carlos Henrique Klaser Filho e Paulo Lucena de Menezes, relator, e no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para Redigir o voto no tocante à preliminar suscitada, a Conselheira Márcia Regina Machado Melaré.

Brasília-DF, em 06 de julho de 1999


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente


PAULO LUCENA DE MENEZES
Relator

15 MAR 2000

2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO e LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES. Ausente o Conselheiro FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO.

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039
RECORRENTE : MARCOPOLO S/A
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS
RELATOR(A) : PAULO LUCENA DE MENEZES

RELATÓRIO

Em virtude da lavratura do Auto de Infração de fl. 222 e seguintes, a ora Recorrente foi inicialmente compelida a recolher aos cofres públicos o montante correspondente a 189.445,53 UFIR, por ter sido constatadas, no entender da Fiscalização, irregularidades no aproveitamento de incentivos fiscais.

Conforme demonstram os documentos acostados ao processo, a empresa tinha obtido a aprovação de Programa Especial de Exportação, o que se efetivou segundo as condições constantes do Termo de Aprovação BEFIEX nº 92/82 (fl. 06/09) e do respectivo Certificado 147/82 (fl. 10/11). Neste particular, restou-lhe assegurada a manutenção e utilização do incentivo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 491/69, com alíquota de 15% (quinze por cento), para o período máximo de 30/03/82 a 31/12/89, conforme consta do Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal nº 021/82 (fl. 12).

Ocorre que o Diretor Adjunto do Departamento da Indústria e do Comércio, por intermédio da Portaria nº 051/92, revogou o ato concessório do aludido benefício, posto que a empresa não teria cumprido as obrigações assumidas (fl. 14).

O Sr. Coordenador Geral do Sistema de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, por sua vez, comunicou ao Sr. Chefe da DIFIS/SRRF/10ª R.F. o inadimplemento verificado, solicitando o início de fiscalização (fl. 17).

Ao assim procederem, os Srs. Fiscais entenderam que, inclusive pelo fato de a empresa não ter cumprido, no mínimo, a metade do programa de exportação assumido, “as alíquotas para o cálculo do crédito à exportação teriam de ser obrigatoriamente as previstas nas Portarias Nº 270-MF, 252-MF e 176-MF, de 18/11/81, 29/11/82 e 12/09/84, respectivamente e não a estipulada no Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal, aplicadas sobre uma base de cálculo segundo o item II.1, IV e V da Portaria 292-MF de 17/12/81, combinada com a Instrução Normativa MF nº 05 de 28/01/82, alterada pelo item I da Portaria nº 298-MF de 15/12/83” (fl. 227). Por conseguinte, teria a empresa infringido os arts. 4º, parágrafo 1º e 16 do Decreto-lei nº 1.219/72, com as alterações verificadas, sujeitando-se ao recolhimento do valor correspondente ao Crédito-Prêmio recebido indevidamente, com a incidência de correção monetária, juros de mora e multa

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

equivalente a 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.722/79.

Nesses termos, foi lavrado o mencionado Auto de Infração, devendo-se destacar que o crédito tributário foi posteriormente retificado, alterando-se o cômputo dos juros de mora (fl. 263/264).

Na Impugnação apresentada (fl. 266/270), a ora Recorrente sustenta, em síntese, o seguinte: 1) a ocorrência de decadência, o que impediria a Fiscalização de alcançar os fatos geradores ocorridos antes de 23/11/90 (data da ciência da lavratura do Auto de Infração); 2) a incorreção no enquadramento legal da infração, que foi apontado como sendo o art. 4º do Decreto-lei nº 1219/72, que impõe ao exportador inadimplente o pagamento dos impostos de que estavam *isentos*, o que não se aplica ao caso concreto, no qual se constata a existência de um crédito tributário em favor do exportador; 3) a necessidade dos supostos débitos tributários serem confirmados mediante a realização de perícia contábil; 4) ser inconstitucional a adoção da TR e da TRD como índices de correção monetária; 5) os juros de mora não são devidos, posto que a norma aplicável, em caso de descumprimento do Programa Befiex (art. 4º do DL 1219/72, segundo a cláusula décima-primeira do Termo de Aprovação 092/82), não prevê a sua incidência.

A decisão monocrática, contudo, julgou parcialmente procedente o lançamento, com base nos seguintes fundamentos: 1) a empresa não impugnou objetivamente a exigência, consistente na devolução do Crédito-Prêmio, razão pela qual esta parte do lançamento restaria consolidada na esfera administrativa; 2) a decadência não ocorreu no caso concreto, pois o Crédito-Prêmio em questão não é crédito tributário, mas crédito financeiro. Outrossim, o termo inicial para a fluência da decadência conta-se a partir do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, a partir do exercício seguinte à revogação/encerramento do Programa BEFIEIX; 3) o enquadramento legal está correto, sendo exigível multa e juros de mora previstos no art. 2º do Decreto-lei nº 1.722/79. A multa prevista no art. 4º do Decreto-lei nº 1.219/72 não é aplicada, como sustenta a Recorrente, pois esta destina-se aos casos de descumprimento de compromissos de exportação vinculados aos benefícios de Importação, o que não se verifica no presente feito; 4) o pedido de perícia não obedeceu os requisitos formais exigidos pela legislação de regência, nem foi convenientemente fundamentado, pelo que não pode ser deferido; 5) a TRD deve ser expurgada no período de 04/02/91 a 29/07/91, nos termos previstos na Instrução Normativa SRF nº 32/97.

Inconformada, a empresa interpôs o recurso de fl. 292 e seguintes, no qual reitera os argumentos apresentados anteriormente. Acrescenta, todavia, que os Decretos-lei nº 1219/72 e 1933/82, que servem de lastro para a autuação, foram expressamente revogados em 20/05/88 (art. 32 do Decreto-lei nº 2422/88). Assim, as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

exigências consubstanciadas no Auto de Infração que são posteriores a esta data carecem de substrato legal.

O depósito recursal encontra-se comprovado às fl. 311.

Não há contra-razões, em virtude do valor em discussão

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

VOTO

Recebo o recurso de fl., visto que este é tempestivo e atende às demais formalidades exigidas.

Em primeiro lugar, nota-se que a requisição de perícia encontra-se superada, visto que não foi suscitada no recurso.

Com relação a preliminar de decadência, entendo que assiste razão à Recorrente.

Com o respeito que merecem as opiniões em sentido contrário, convém destacar que esta matéria já foi apreciada mais de uma vez por esta Câmara e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que tange especificamente a este tópico, adoto as razões constantes da declaração de voto apresentada no Recurso nº 118.957, que, não obstante tivesse por objeto o drawback-suspensão - que não se confunde com os incentivos do Programa BEFLEX - aplicam-se perfeitamente ao caso em pauta. São elas:

“Referido incentivo, na modalidade *suspensão*, que é a que importa no caso concreto, suscita diversas dúvidas, incluindo-se a identificação de sua própria natureza jurídica.

A esse respeito, OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO relata os estudos desenvolvidos sobre o assunto no direito alienígena, tendo como base a teoria da obrigação tributária condicional, tanto de natureza suspensiva como resolutiva (cf. *Regimes Aduaneiros Especiais*, p. 80 e seguintes. Ed. Revista dos Tribunais, 1984).

Na doutrina italiana, por exemplo, GIANNINI aponta como exemplo de obrigação condicional a admissão temporária, na qual “o crédito tributário surge no momento em que a mercadoria entre no território aduaneiro, mas fica submetida à condição suspensiva e, uma vez verificada, o contribuinte está obrigado a pagar o tributo vigente na data da admissão temporária, acrescida de juros legais.” (ob. cit., p. 81).

Já ALESSI, em face de suas convicções particulares sobre o fato gerador do imposto de importação, entende que nos casos de

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

regimes aduaneiros especiais o débito tributário efetivamente surge, mas fica suspenso. “Nestes casos, enfatiza não ocorrer o lançamento seguido do pagamento do tributo, mas o lançamento permanece vivo, nos seus elementos determináveis, que puderem surgir, permanecendo, em suspenso, o elemento da dívida verdadeira e próprio” (ob. cit. p. 82).

Retornando-se à realidade brasileira, porém, verifica-se, em um primeiro plano, que no regime de *drawback* tem-se a regular incidência de tributos, segundo todas as regras genericamente aplicáveis, salvo pela particularidade de existir uma isenção ou suspensão. Neste sentido, esclarece HAMILTON DIAS DE SOUZA: “no draw-back poderia haver a incidência do imposto se a lei ordinária não previsse, conforme o caso, isenção ou suspensão” (*Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional*, Ed. Resenha Tributária, p. 33).

Partindo-se de tal premissa, não obstante as respeitáveis posições em contrário (cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* nº 12, p. 148/150), entendo ser imprescindível a ocorrência do lançamento tributário, para que se tenha a constituição do crédito tributário e a exigência dos impostos. Esta posição encontra apoio em parte significativa da doutrina (Cf. LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, p. 321), sendo reforçada, inclusive, pela disposição vertente do art. 63 da Lei nº 9.430/96, como sublinhado pela Recorrente em seu memorial (fl. 7).

Assim sendo, seria o caso de se indagar se o lançamento restou efetivado no caso concreto.

Entendo que não.

Primeiro, porque o desembaraço aduaneiro não se enquadra no conceito de lançamento tributário, o que se depreende tanto pela leitura do art. 142 do CTN, como também, por via reflexa, do próprio art. 456 do R.A.

Em segundo lugar, não obstante o entendimento de OSIRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO (ob. cit., p. 88), entendo que a assinatura do termo de responsabilidade também não supre a ausência de lançamento, até porque referido documento não estipula as penalidades aplicáveis em concreto (CTN, art. 142 *in fine*), além de ter finalidade distinta.

Dessa forma, o lançamento consumou-se com a efetiva lavratura do Auto de Infração, o que se deu, todavia, após o prazo legal estipulado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

De fato, independentemente da ótica de abordagem na apreciação da modalidade de lançamento existente (art. 173, I ou art. 150, § 4º do CTN), no caso concreto, ao menos, não poderia o Erário constituir o crédito tributário.”

Por outro lado, não prospera o argumento apontado na decisão recorrida, no sentido de que tais créditos não têm natureza tributária e, portanto, não estão sujeitos aos limites impostos pelo Código Tributário Nacional.

Como cediço, este não é o entendimento que predomina na melhor doutrina e na jurisprudência, especialmente em razão das próprias características inerentes aos aludidos créditos (CTN, art. 4, I). A rigor, se a posição apontada na decisão recorrida fosse correta, seria o caso de indagar sobre a competência deste Colegiado para se manifestar sobre o caso (cf. Regimento Interno, art. 9º).

Com relação ao período não alcançado pela decadência, porém, não subsistem as razões sustentadas pela Recorrente.

A matéria de mérito suscitada no recurso (fl. 296/297), na verdade, também envolve matéria prejudicial, posto que se alega que os “os Decretos-lei nº 1219, de 15/05/72 e 1933, de 19/04/82, que embasaram a exigência, foram expressamente revogados em 20/05/88, pelo artigo 32 do Decreto 2433, de 19/05/88”.

Essa colocação merece ser analisada com cuidado.

É que embora somente constem os dois diplomas legais como enquadramento legal do ilícito tributário no Auto de Infração (fl. 224) – os quais, a rigor, estavam revogados à época da autuação - na descrição e verificação dos fatos está corretamente apontada a base legal das infrações questionadas (fl. 228).

Dessa forma, além de constar do próprio Auto de Infração que “fazem parte integrante do presente Auto de Infração todos os termos e/ou documentos nele mencionados” (fl. 224), é forçoso reconhecer que a defesa da Recorrente não foi, em momento algum, prejudicada por esse fato.

Na verdade, a prevalecer um formalismo rigoroso - com o qual não compartilho - a própria preliminar não poderia ser apreciada nesta instância, em respeito ao instituto da preclusão, na medida em que esta não foi alegada na Impugnação.

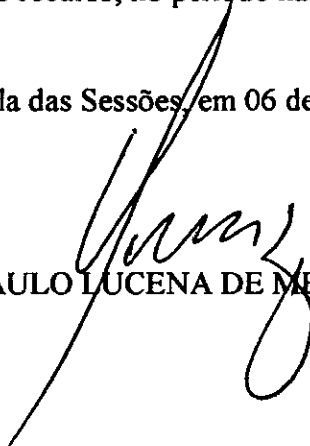
A tipificação da infração, da multa e dos juros moratórios, assim, encontram-se corretas, como bem decidido em primeira instância (fl. 282), cujos argumentos acolho.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

Por todo o exposto, acolho a preliminar a preliminar suscitada, mas julgo improcedente o recurso, no período não alcançado pela decadência.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1999



PAULO LUCENA DE MENZES – Relator

RECURSO Nº : 120.051
ACÓRDÃO Nº : 301-29.039

VOTO VENCEDOR (PRELIMINAR)

DECADÊNCIA.

A tese sustentada pela recorrente, de que teria havido decadência ao direito de lançar pelo fisco, não tem como prevalecer.

Isto porque a regra da contagem do prazo decadencial, sustentada pela recorrente é equivocada, haja vista não poder haver qualquer lançamento enquanto em curso o prazo firmado em Resolução BEFIEX. Os impostos somente poderão ser lançados quando constatada a inadimplência do Programa, correndo a partir desta data o prazo decadencial.

No caso, a recorrente possuía compromisso de exportação com prazo certo de vigência. Este ato foi revogado pela Secretaria Nacional de Economia /DIC, sendo feita à SRF a comunicação competente. Nesta oportunidade, iniciou-se o direito de lançar do fisco, e teve como “dies a quo” do prazo quinquenal da decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme artigo 173, I, do CTN.

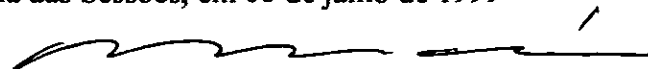
Ainda que assim não fosse, segundo decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 69308/SP, o direito de lançar do fisco somente se esgotaria, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ao final dos cinco anos seguintes àqueles em que o Estado tinha o direito de rever e homologar o lançamento:

“Ementa do RESP 69308-SP:

O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º. O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador. A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extingue o direito potestativo de o Estado rever e homologar o Lançamento (CTN, art. 150, § 4º).”

Nesta conformidade, voto no sentido de ser rejeitada a preliminar arguida de decadência.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1999


MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ – Relatora Designada