



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Recurso nº : 128.749
Acórdão nº : 302-36.974
Sessão de : 10 de agosto de 2005
Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S.A.
Recorrida : DRJ/FORTALEZA/CE

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK- SUSPENSÃO.
PRESCRIÇÃO.

A modalidade de lançamento no regime aduaneiro de *drawback* suspensão é por declaração. A partir da assinatura do termo de responsabilidade passaria a correr o prazo prescricional. Porém, a prescrição fica suspensa até o termo final do prazo para a exportação da mercadoria beneficiada, momento a partir do qual se passará a contar o prazo de 5 anos que a Fazenda Nacional terá para exigir o imposto de importação.

COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO

Para a comprovação do adimplemento do regime Drawback só poderão ser aceitos Registros de Exportação devidamente vinculados aos respectivos Atos Concessórios e nos quais esteja indicado o correto enquadramento da exportação no código próprio ao Drawback (Portaria SCE nº 02/92; Portaria DECEX 24/92, art. 7º).

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA

No regime de Drawback-Suspensão, é pressuposto essencial que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização de produtos a serem exportados, sendo fundamental que as operações de importação e exportação estejam vinculadas uma à outra.

COMPETÊNCIA LEGAL PARA FISCALIZAR TRIBUTOS

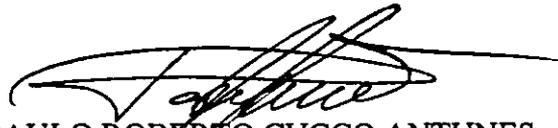
Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar tributos referentes a mercadoria importada sob o regime de Drawback, compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão face ao reconhecimento de benefícios fiscais concedidos, bem como a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados na legislação pertinente.

RECURSO NEGADO.

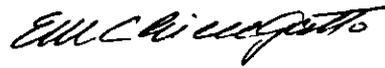
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência argüida pela recorrente. Os Conselheiros Corinto de Oliveira Machado, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Maria Regina Godinho de Carvalho, (Suplente) votaram pela conclusão. Vencidos os Conselheiros Luis Antonio Flora, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Antonio Flora, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento.

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

Formalizado em: 20 OUT 2005

Ausente a Conselheira Daniele Strohmeier Gomes. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Ana Lúcia Gatto de Oliveira.

RELATÓRIO

DA AUTUAÇÃO, DA IMPUGNAÇÃO E DAS DILIGÊNCIAS DETERMINADAS PELA DRJ EM FORTALEZA/CE.

Adoto e transcrevo o relatório de fls. 738 a 746, parte integrante do Acórdão recorrido.

“Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e multa, perfazendo, na data do lançamento, o crédito tributário no valor total de R\$ 173.018,89, objeto do Auto de Infração de fls. 02-23.

2. De acordo com a descrição dos fatos de fls. 03, o crédito tributário decorre do inadimplemento do compromisso de exportar relativo ao regime aduaneiro especial de drawback. No Relatório de Fiscalização anexo ao Auto de Infração (fls. 12-23), inicialmente, são expostas considerações genéricas sobre o regime de drawback, compreendendo sua definição, natureza jurídica, finalidade e princípios informadores (item 1, fls. 12-13). A seguir, são expostas algumas observações gerais sobre o procedimento de comprovação perante a Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, citando-se a legislação específica a respeito da matéria (item 2, fls. 14).

3. No item 3 do citado Relatório (fls. 15-18), destacando o conceito de infração, estabelecido no art. 499 do Regulamento Aduaneiro, a fiscalização passa a descrever as infrações relativas ao drawback, conforme exposto a seguir.

FALTA DE VINCULAÇÃO NO DOCUMENTO DE EXPORTAÇÃO

4. Com fundamento no art. 325 do Regulamento Aduaneiro, a fiscalização afirma que a vinculação do Registro de Exportação – RE ao Ato Concessório visa o controle do regime drawback, evitando a comprovação relativa a dois ou mais atos concessórios com base em um mesmo RE e a destinação ao mercado interno de produtos amparados pelo regime. Acrescenta que existe campo próprio no RE para que o importador informe o número do Ato Concessório (campos 02-f, 23 ou 11). Conclui que os REs que não atendem a essa exigência legal não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório. Tal atendimento é necessário para que o interessado comprove o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão do benefício, de acordo com os arts. 134

e 136 do Regulamento Aduaneiro c/c o art. 179 do Código Tributário Nacional – CTN.

FALTA DE ENQUADRAMENTO DAS EXPORTAÇÕES NOS CÓDIGOS PRÓPRIOS DE DRAWBACK

5. Citando o art. 10, § 3º, da Portaria SCE nº 02, de 1992, a fiscalização informa que, no preenchimento do Registro de Exportação – RE, deve-se observar os códigos apropriados, no caso de drawback, conforme tabelas do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX. Foi constatado que as exportações, relativas aos REs indicados para comprovar o adimplemento do drawback, foram enquadradas no código 81108 (campo 2-a), ao passo que o código correspondente ao drawback-suspensão é o 81101, conforme consta na tabela para preenchimento do RE no SISCOMEX.

6. A fiscalização conclui que somente as exportações enquadradas nos códigos relativos ao drawback são hábeis para comprovação do adimplemento desse regime. Ressalta, ainda, que, ao deixar de informar o código apropriado, o contribuinte fez com que o procedimento de exportação fosse conduzido sem o tratamento fiscal pertinente ao drawback. Aduz que não pode o exportador, após concluídos todos os procedimentos, utilizar exportações efetuadas em regime diferente para comprovar o drawback.

RE PERTENCENTE A OUTRA EMPRESA

7. Neste tópico, a fiscalização afirma que não pode ser utilizado para comprovação RE cujo CNPJ seja diferente do CNPJ do titular do Ato Concessório, com exceção dos casos de drawback solidário, devendo, porém, nesta hipótese, ser feito o enquadramento apropriado, o que não foi efetuado. O autuante enfatiza que os REs devem referir-se a exportações realizadas pelo titular do Ato Concessório, a quem cabe a obrigação relativa ao drawback.

NCM DO PRODUTO EXPORTADO NÃO CONFERE

8. A fiscalização ressalta que um dos compromissos do drawback é exportar a mercadoria designada no Ato Concessório, em cujo processo produtivo tenha sido empregado o insumo importado com suspensão tributária.

PRODUTO IMPORTADO DIFERENTE DO AUTORIZADO NO ATO CONCESSÓRIO

9. Sob este título, a fiscalização argumenta que a concessão para importar com isenção é dada para um produto específico, não podendo o beneficiário promover a importação de outro produto.

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

10. A seguir são relatadas as infrações detectadas, pela fiscalização, em cada um dos Atos Concessórios (fls. 18-21):

ATO CONCESSÓRIO Nº 6-95/082-4, EMITIDO EM 18/07/95 (Fls. 27-33).

11. Constatou-se que, em todos os REs listados no respectivo Relatório de Comprovação apresentado pela empresa, foram cometidas as irregularidades descritas acima nos parágrafos nºs 4 a 6 (fls. 49-111). Além disso, no RE nº 96/1042320-001 foram verificadas as infrações descritas acima nos parágrafos nºs 7 e 8. Segundo afirma a fiscalização, o citado RE pertence a outra empresa, cujo número do CNPJ é 60.492.212/0001-65, e refere-se à exportação de grafita natural (código 2504.10.0000 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM), ao passo que a mercadoria a ser exportada prevista no Ato Concessório é TDI (NCM 2929.10.0299). Conclui o autuante que os REs não podem ser aceitos para comprovação do drawback, cabendo a exigência do crédito tributário relativo às Declarações de Importação – DIs nºs 500999, 500626 e 500691 (fls. 34-48).

ATO CONCESSÓRIO Nº 6-95/109-0, EMITIDO EM 20/09/95 (Fls. 112-117).

12. A fiscalização detectou que, em todos os REs relacionados no respectivo Relatório de Comprovação apresentado pela empresa, foram cometidas as irregularidades descritas acima nos parágrafos nºs 4 a 6 (fls. 129-133). Por conseguinte, foi exigido o crédito tributário relativo às DIs nºs 500711 e 500752 (fls. 118-128).

ATO CONCESSÓRIO Nº 6-95/141-3, EMITIDO EM 17/11/95 (Fls. 134-139)

13. Foi constatado que todos os REs indicados no respectivo Relatório de Comprovação, apresentam as irregularidades descritas acima nos parágrafos nºs 4 a 6 (fls. 150-185). Em decorrência, foi exigido o crédito tributário relativo às DIs nºs 500780 e 500851 (fls. 140-149).

ATO CONCESSÓRIO Nº 6-95/152-9, EMITIDO EM 28/12/95 (Fls. 186-191)

14. A fiscalização detectou que, em todos os REs relacionados no respectivo Relatório de Comprovação apresentado pela empresa, foram cometidas as irregularidades descritas acima nos parágrafos nºs 4 a 6 (fls. 200-234). Além disso foi constatado que a importação feita por meio da DI nº 500067 (fls. 192-195), referente à

mercadoria Diisocianato de Tolueno – TDI (NCM 2929.10.29), não está acobertada pelo Ato Concessório acima indicado, uma vez que este ampara o produto denominado Toluenodiamina – TDA (NCM 2921.51.19). A importação relativa à citada DI foi, então, tributada como uma importação comum, sendo também exigido o crédito tributário da DI n° 500074 (fls. 196-199).

ATO CONCESSÓRIO N° 6-96/008-8, EMITIDO EM 23/01/96 (Fls. 235-239)

15. Foi detectado que todos os REs indicados no correspondente Relatório de Comprovação apresentam as irregularidades descritas acima nos parágrafos n°s 4 a 6 (fls. 245-274), sendo exigido o crédito tributário referente à DI n° 500133 (fls. 240-244).

16. Ainda em conformidade com o Relatório de Fiscalização, o autuante invoca os arts. 113, 116 e 117 do CTN, para concluir que, no regime drawback, acaso efetivada a exportação, a suspensão tributária transforma-se em isenção. Do contrário, tornam-se exigíveis os tributos suspensos, acrescido da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430, de 1996, e dos juros de mora, conforme enquadramento legal citado no Auto de Infração (item 4, fls. 21-22).

17. Por fim, a fiscalização discorre sobre a decadência quanto ao lançamento dos impostos incidentes nas mercadorias admitidas no regime drawback, com base no art. 173, inciso I, do CTN, c/c o art. 138 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-lei n° 2.472, de 1988, visando demonstrar que não se exauriu o prazo legal para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário (fls. 22). Nesse sentido, sustenta, que somente é admissível o lançamento após a ciência do inadimplemento do regime, o que se dá mediante a comunicação do encerramento do prazo para exportação, quando a SECEX envia o Relatório de Comprovação para a Secretaria da Receita Federal, sendo que no primeiro dia do exercício seguinte a essa providência inicia-se a contagem do prazo decadencial. Transcreve, ainda, ementas de Acórdãos do Terceiro Conselho de Contribuintes.

18. Cientificado do lançamento em 10/04/2001, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 275/300, em 10/05/2001, na qual expõe suas razões de defesa, as quais podem ser assim resumidas:

18.1 promoveu regularmente as exportações exigidas para fins de fruição do drawback, tal como admitido pelo fiscal autuante, conforme comprovam os REs emitidos em nome da empresa, havendo atendido inteiramente aos requisitos previstos na legislação de regência;

*EMULA*₆

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

18.2 a utilização errada de código no RE constitui-se em mero erro formal, plenamente escusável, inapto a elidir o benefício a que faz jus;

18.3 houve o transcurso do prazo decadencial para que o sujeito ativo pudesse constituir validamente o crédito tributário;

18.4 nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Importação, o prazo decadencial é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

18.5 após o citado prazo, reputa-se tacitamente homologado o procedimento efetivado pelo sujeito passivo e extinto o crédito tributário em razão da decadência, conforme dispõe o art. 156, VII, do CTN, afigurando-se a impossibilidade jurídica de lançamento de ofício;

18.6 a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes ratifica o entendimento da impugnante;

18.7 decorrido o prazo previsto em lei sem a manifestação da Fazenda, o seu silêncio implica concordância tácita com o procedimento efetuado pelo contribuinte, decaindo o direito de promover lançamento de eventual crédito suplementar;

18.8 conforme o art. 87, I, "a", do Regulamento Aduaneiro, o momento do fato gerador do Imposto de Importação, na modalidade de drawback, implementa-se quando do registro da Declaração de Importação, conforme jurisprudência judicial e administrativa;

18.9 considerando as datas de registro das DIs, constata-se a decadência do direito de constituir o crédito tributário, haja vista que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 06/04/2001, ou seja, após decorridos mais de cinco anos dos fatos geradores;

18.10 a Fazenda permaneceu inerte durante todo o transcurso do prazo em que poderia validamente proceder à fiscalização dos procedimentos adotados pelo contribuinte;

18.11 ainda que se entenda que o termo inicial do prazo de decadência corresponde à data de comprovação das exportações, o crédito tributário estará extinto de igual modo; essa tese decorre do entendimento de que a Fazenda não estaria autorizada a fiscalizar as operações aduaneiras pertinentes ao drawback até que se expirasse o prazo para efetivação das exportações ou a data em que o contribuinte apresentou comprovação;

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

18.12 somente a contar da data da comprovação das exportações, torna-se exigível o imposto, a partir da nacionalização dos insumos importados e, nesse sentido, contar-se-ia o prazo decadencial ao cabo da data de comprovação das exportações;

18.13 sendo o Auto de Infração datado de 06/04/2001, não poderia ter abrangido as importações realizadas ao amparo dos Atos Concessórios nºs 6-95/082-4 e 6-95/109-0, cujos Relatórios de Comprovação foram emitidos, respectivamente, em 13/06/1996 e 07/03/1996, haja vista ter ocorrido a decadência do direito de constituir o crédito tributário;

18.14 quanto ao descumprimento do art. 325 do Regulamento Aduaneiro, deve ser esclarecido que no drawback exige-se a vinculação física entre matéria-prima importada e produto exportado;

18.15 foi comprovada a totalidade das exportações, conforme Relatórios de Comprovação, REs e Notas Fiscais, sendo que, em nenhum trecho do Auto de Infração, o autuante alega ter havido falta de exportação relacionada ao drawback;

18.16 o suposto descumprimento do Ato Concessório estaria fundado em meros erros formais de preenchimento de formulários, o que não implica a ausência de comprovação das exportações exigidas pela legislação;

18.17 não existe nenhuma norma legal que estabeleça que o erro no preenchimento do RE é considerado descumprimento do Ato Concessório, não havendo também previsão de penalidade "de desconsideração da exportação" em decorrência do citado erro;

18.18 o erro cometido não elide a comprovação do devido cumprimento do drawback, o que está em conformidade com a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes;

18.19 não é cabível a imputação de inadimplemento do compromisso relativo ao drawback em razão do erro no preenchimento do RE, uma vez que restaram comprovadas as exportações;

18.20 quanto à falta de enquadramento das exportações na operação própria, pelas mesmas razões não cabe qualificar como descumprimento do compromisso assumido no Ato Concessório;

18.21 o descumprimento de exigências formais, que não impede a comprovação das exportações, não caracteriza o inadimplemento do drawback nem autoriza a conseqüente cobrança do Imposto de Importação;

EMUB 8

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

18.22 em relação à irregularidade descrita como “RE pertencente a outra empresa”, não conseguiu detectar a origem dessa alegação, tendo em vista que no RE 96/1042320-001 consta o nome da beneficiária do drawback, conforme documento anexo à impugnação;

18.23 inadmissível considerar que o citado RE não pode ser utilizado para comprovação do drawback, uma vez que pertence à autuada;

18.24 no que se refere à infração intitulada “NCM do produto exportado não confere”, o RE nº 96/1042320-001 não se refere à exportação de grafita natural (NCM 2504.10.00.00), tendo em vista que faz menção expressa a “diisocianato de tolueno – TDI 80/20”, código NBM 2929.10.02.01;

18.25 a importação relativa à DI nº 500067 não foi realizada sob o incentivo do drawback e sim beneficiada com a redução do Imposto de Importação, com base no Acordo de Complementação Econômica nº 18 – ACE 18, homologado pelo Decreto nº 550/92, não cabendo falar em descumprimento do compromisso firmado em Ato Concessório (fls. 303-306).

19. Por fim, requer seja declarada a decadência ou, caso contrário, que no mérito o lançamento seja julgado improcedente.

20. Conforme despacho de fls. 650-651, examinados os autos nesta Delegacia da Receita Federal de Julgamento, foi determinada diligência com o objetivo de elucidar a divergência de dados entre a DI nº 500067/96 (fls. 192-195), em que se baseou a fiscalização para apurar parte do crédito tributário, e aquela DI indicada pelo contribuinte no Anexo ao Relatório de Comprovação de Drawback (fls. 189). Não obstante a identidade no número de ambas as DIs, no referido despacho foram apontadas divergências em relação à data de registro, descrição da mercadoria, peso, quantidade e valor CIF.

21. A DI nº 500067, indicada no Anexo ao Relatório de Comprovação de Drawback, foi registrada em 06/02/1996, na Alfândega do Porto de Salvador, correspondendo à mercadoria “toluenediamine”, cujo peso é de 181,085 toneladas e o valor CIF de US\$ 237.801,20. A DI nº 500067, em que se baseou a fiscalização, foi registrada em 15/01/1996, na Delegacia da Receita Federal em Uruguaiana, e ampara a mercadoria descrita como “diisocianato de tolueno”, com o peso de 47,98 toneladas e valor CIF de US\$ 129.354,08.

22. Diante dessa constatação foi suscitada a possibilidade de ter sido exigido crédito tributário relativo à DI não vinculada a drawback, solicitando-se a adoção das seguintes providências pela repartição

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

aduaneira: a) confirmar a autenticidade das informações contidas na DI nº 500067, de 15/01/1996 (fls. 192/195 e 303/306), especialmente o regime de tributação utilizado (redução para 0% com base no ACE 18 da ALADI); b) informar se existe Declaração Complementar de Importação – DCI, que modifique os dados da referida DI; c) examinar a DI nº 500067, de 1996, registrada na Alfândega do Porto de Salvador, e anexar cópia aos autos se constatado que o respectivo importador é a Pronor Petroquímica S.A.; d) caso não seja a citada empresa, intimá-la a esclarecer a divergência entre os dados informados no Anexo ao Relatório de Comprovação de Drawback e a DI nº 500067, de 15/01/1996, anexada aos autos.

23. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre a divergência de dados, conforme Termo de Intimação de fls. 653. Em resposta, informou que encontrou em seus arquivos duas DIs com o número 500067, conforme já explicitado. Acrescenta que antes do advento da Instrução Normativa nº 69, de 1996, quando foi implantado o registro de DIs único e seqüencial em âmbito nacional, existia a possibilidade de haver duas DIs com o mesmo número em diferentes locais do Brasil. Reproduz os argumentos da impugnação, no sentido de demonstrar a regularidade da importação amparada pela DI nº 500067, registrada em 15/01/1996. Afirma, ainda, que não há qualquer divergência entre os dados informados na DI nº 500067 e no Relatório de Comprovação de Drawback.

24. Foi anexada, às fls. 662-667, a DI nº 500067, registrada em 06/02/1996, na Alfândega do Porto de Salvador, e sua respectiva DCI, cujo importador é Pronor Petroquímica S.A. Às fls. 654-656, a fiscalização emitiu um relatório informando que foi confirmada a autenticidade das informações contidas na DI nº 500067, de 15/01/1996, quanto à redução do Imposto de Importação.

25. No mesmo relatório o fiscal atuante procura refutar os argumentos expendidos na impugnação. Quanto à decadência, sustenta que não se trata de lançamento por homologação, regido pelo art. 150 do CTN, devendo-se aplicar o art. 173, I, do CTN c/c o art. 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988. Reafirma os demais fundamentos do Auto de Infração, ressaltando que ementa do Terceiro Conselho de Contribuintes citada pela própria impugnante confirma o entendimento fiscal.

26. Na mesma linha de raciocínio, a fiscalização aponta erro de argumentação da impugnante ao alegar que não poderia ser fiscalizado o Ato Concessório nº 6-95/082-4, cujo relatório de comprovação foi emitido em 13/06/1996, uma vez que, decorridos

cinco anos dessa data, ter-se-ia como prazo final para o lançamento 13/06/2001, ao passo que o auto de infração foi lavrado em 06/04/2001. Quanto ao Ato Concessório nº 6-95/109-0, cujo relatório de comprovação data de 07/03/1996, o crédito somente seria extinto pela decadência em 01/01/2002.

27. Continuando os comentários à impugnação, o atuante repete os fundamentos quanto à irregularidade relativa à falta de vinculação do RE ao Ato Concessório, afirmando, em síntese, que o contribuinte não observou o art. 325 do Regulamento Aduaneiro. Ressalta, ainda, que a DECEX não faz nenhum tipo de fiscalização em relação ao cumprimento das exportações, limitando-se a um mero exame documental. Assevera que não há como ser considerada a argumentação relativa à falta de enquadramento do RE na operação própria de drawback. Por fim, informa que a cópia do RE nº 96/1042320-001 (fls. 84-91) revela que o documento não pertence à atuada e que a respectiva exportação refere-se a grafita natural, esclarecendo que a impugnante apresentou o RE nº 95/1042320-001 (fls. 343-346), o qual, porém, foi utilizado para comprovação de exportação vinculada a BEFIEIX.

28. De acordo com o despacho de fls. 669-170, este julgador entendeu que, ao emitir o referido pronunciamento, a fiscalização, após a prática do ato impugnatório, trouxe aos autos novos elementos com vista a respaldar a autuação, os quais não chegaram a ser cientificados ao contribuinte, que não teve a oportunidade de contraditá-los, como lhe assegura a legislação. Assim, com vista a preservar o contraditório e a ampla defesa, foi determinado que se promovesse a ciência do contribuinte acerca dos argumentos aduzidos pela fiscalização por ocasião da diligência, assegurando-lhe o prazo de trinta dias para se manifestar.

29. Devidamente cientificado em 27/03/2003, conforme Aviso de Recebimento de fls. 672, a impugnante apresentou, em 28/04/2003, a manifestação de fls. 700-733, na qual reproduz argumentos contidos em sua impugnação, acrescentando que:

29.1 o silogismo traçado pelo fisco quanto à decadência parte de uma premissa equivocada, atendo-se a negar que o lançamento do imposto seja da espécie por homologação, sem fundamentar essa alegação;

29.2 o CTN estabelece nos arts. 150 e 173 duas sistemáticas distintas para contagem do prazo decadencial, divergindo quanto ao prazo inicial;

29.3 o art. 150, por mais específico, aplica-se aos casos de lançamento por homologação, enquanto que o art. 173, regra geral,

EMULA

incide sobre os demais tipos de lançamento (de ofício e por declaração);

29.4 para que ocorresse a aplicação do art. 173 do CTN, o lançamento tem que ser de ofício ou por declaração, com a Administração participando diretamente do procedimento de constituição do crédito tributário, o que não se verifica no caso da exação em tela;

29.5 no caso aplica-se a sistemática do lançamento por homologação, já que o sujeito passivo (e não o Fisco) pratica uma série de atos necessários à apuração e, se for a hipótese, ao recolhimento do imposto, enquanto que a Fazenda se limita a exercer um ato de controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte, sendo que, ao final de cinco anos, contados do fato gerador, decai o direito de constituir o crédito tributário;

29.6 o fato de uma importação estar amparada pelo drawback não acarreta o deslocamento do fato gerador para data posterior ao registro da DI, o que vai ao encontro da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda;

29.7 como argumentação subsidiária, em homenagem ao debate, afirmou na impugnação que se esses fundamentos não prosperarem deveria ser tomado como termo inicial do prazo decadencial a data da comprovação das exportações, o que não configura contradição;

29.8 é forçoso reconhecer a procedência da afirmação do fiscal de que a impugnante teria incorrido em erro ao afirmar que, em relação ao Ato Concessório nº 6-95/082-4, com relatório de comprovação emitido em 13/06/1996, não poderia haver lançamento do imposto em razão da decadência;

29.9 tal argumento decorreu de erro material, uma vez que a impugnante pretendia referir-se ao Ato Concessório nº 6-95/141-3, cujo relatório foi emitido em 08/03/1996;

29.10 quanto ao Ato Concessório nº 6-95/109-0, cujo relatório foi emitido em 07/03/1996, não há que se fazer qualquer reparo no argumento aventado na impugnação, já que havia decaído o direito da União de constituir o crédito tributário;

29.11 em nenhum momento a fiscalização sugere que não houve a exportação do produto final (Diisocianato de Tolueno – TDI), decorrente da matéria-prima importada (Toluenediamine – TDA), atendo-se unicamente a erros de preenchimento da documentação,

de caráter meramente formal, desconsiderando o princípio da verdade material, intrínseco ao processo administrativo fiscal, ponto pacífico na doutrina e jurisprudência;

29.12 para averiguar o cumprimento da obrigação tributária, cabe ao Fisco utilizar-se de todo o manancial disponível, como documentos, registros contábeis, declarações, etc., não podendo se eximir da constatação da verdade dos fatos mediante o apego a formalismos;

29.13 na hipótese de comprovação por outros meios, de que o objetivo visado pela formalidade restou atendido, a exigência de sua observância torna-se despicienda, sob pena de causar prejuízo injusto ao contribuinte ou enriquecimento ilícito do Estado;

19.14 caso a fiscalização, em respeito ao mencionado princípio, tivesse se atido à documentação fornecida pela impugnante teria chegado à conclusão de que as exportações foram comprovadas;

29.15 segue em anexo planilha contendo o confronto das declarações constantes dos Atos Concessórios com as correspondentes DIs, REs, Notas Fiscais e Relatórios de Comprovação (fls. 699-703);

29.16 o art. 325 do Regulamento Aduaneiro e a Portaria SCE nº 02/92 tratam apenas de obrigações acessórias não erigindo tais obrigações a requisito essencial e inafastável à fruição do benefício e, em nenhum momento, levam a crer, nem mesmo por interpretação extensiva, que seu descumprimento ensejaria a vedação do direito de o contribuinte usufruir o benefício drawback;

29.17 o DECEX expressamente condiciona o usufruto do regime drawback à exportação do produto previsto no Ato Concessório, nos termos do art. 43 da Portaria SECEX nº 04, de 1997, de modo que a fiscalização não poderia arrimar-se em interpretação extensiva de legislação genérica para ampliar o requisito expressamente consagrado em norma específica;

29.18 o próprio fiscal autuante reconhece o direito à fruição do benefício ao asseverar que a Receita Federal somente pode fazer o lançamento "após tomar conhecimento do adimplemento ou não dos compromissos assumidos pela beneficiária, o que se dá somente no encerramento do Ato Concessório, ocasião em que a SECEX envia o Relatório de Comprovação do Drawback", sendo que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes entende que a certidão dada pelo DECEX, através do Relatório de Comprovação, descaracteriza o inadimplemento apurado pela fiscalização da

EMILIA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

Receita Federal, tornando incabível a cobrança de tributos e aplicação de sanções;

29.19 restando comprovado o efetivo adimplemento da obrigação principal de exportar, a impugnante só poderia ser penalizada pelo descumprimento de deveres instrumentais, estando sujeita, no máximo, a multa de caráter punitivo;

29.20 quanto à falta de comprovação da exportação a que se refere o RE nº 96/1042320-001, relativo ao Ato Concessório nº 6-95/082-4, trata-se de outro erro material, desta vez perpetrado pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil – CACEX;

29.21 o citado RE refere-se a contribuinte e produto diversos, trazendo também dados divergentes em comparação com os indicados no Relatório de Comprovação de Drawback, tais como peso da mercadoria e data de registro;

29.22 o RE nº 95/1042320-001 contém dados que coincidem exatamente com os do referido relatório de comprovação, de modo que, diante de evidentes indícios, a única conclusão razoável é que a CACEX cometeu um erro material na imputação dos dados, ao trocar o ano de referência, indicando 96 ao invés de 95, não podendo a impugnante ser apenada por um erro que não cometeu;

29.23 aplica-se também ao RE nº 95/1042320-001 todas as razões antes desenvolvidas, afastando-se a alegação de que esse documento, assim como todos os demais, teria servido para uma operação de BEFIEX e não de drawback.”

DO JULGADO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 30 de junho de 2003, os Membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, proferiram o ACÓRDÃO DRJ/FOR Nº 3.211 (fls. 736 a 757), sintetizado na seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/08/1995, 18/09/1995, 10/10/1995, 20/10/1995, 08/11/1995, 30/11/1995, 28/12/1995, 09/02/1996, 06/03/1996

Ementa: DRAWBACK-SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

EMER

Processo n° : 13502.000282/2001-25
Acórdão n° : 302-36.974

Em caso de inadimplemento do regime de drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial, para lançamento dos impostos incidentes na importação, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório Final de Comprovação de Drawback.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 28/08/1995, 18/09/1995, 10/10/1995, 20/10/1995, 08/11/1995, 30/11/1995, 28/12/1995, 09/02/1996, 06/03/1996

Ementa: DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos como comprovação do adimplemento do drawback Registros de Exportação emitidos em nome da beneficiária do regime, devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao drawback.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 15/01/1996

Ementa: LANÇAMENTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Deve ser exonerada a parte do crédito tributário cujo lançamento foi efetuado com erro na determinação da matéria tributável, por abranger Declaração de Importação não relacionada a Drawback.

Lançamento Procedente (sic) (Em Parte).”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Regularmente cientificado do Acórdão prolatado em 15/08/2003 (fls. 761), a contribuinte, com guarda de prazo, interpôs o recurso de fls. 765 a 805.

Inicialmente, fez uma exposição dos fatos ocorridos, quais sejam, em síntese:

- No exercício regular de suas atividades, realiza operações de importação de insumos para fins de utilização no processo produtivo de mercadorias destinadas à exportação, amparando-se, para tanto, no incentivo fiscal de drawback, modalidade suspensão.

EMCA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

- Tendo sido alvo de ação fiscal, foi autuada em decorrência de suposto inadimplemento do compromisso de exportação, assumido em razão do drawback-suspensão, através dos Atos Concessórios de nºs. 6-95/082-4, 6-95/109-0, 6-95/141-3, 6-95/152-9 e 6-96/008-8.
- A autuação lastreou-se na alegação de que teria deixado de comprovar as exportações realizadas sob o regime em questão, entendendo o autuante que tais exportações não se mostraram vinculadas às operações de importação previamente realizadas.
- Entendeu o mesmo, ainda, que os equívocos nos quais a Recorrente incorreu ao preencher os Registros das exportações realizadas (omissão do nº do respectivo Ato Concessório e utilização de código de enquadramento diverso do previsto para o regime de drawback) descaracterizaram o incentivo fiscal e, por consequência, inviabilizaram sua fruição.
- Assim, embora a contribuinte tivesse atendido ao único requisito legal exigido para o gozo do regime (proceder às exportações compromissadas), conforme comprovam os Registros de Exportação e Relatório de Comprovação de Drawback emitidos em seu nome, sofreu o lançamento do Imposto de Importação.
- Considerando que os equívocos que praticou foram meros erros formais, plenamente escusáveis e inaptos a elidir o gozo do incentivo a que faz jus, impugnou o feito fiscal.
- Preliminarmente, argüiu a decadência do direito da constituição do crédito tributário, uma vez passados mais de cinco anos entre a data do registro das importações realizadas sob o regime de drawback e a lavratura do Auto de Infração.
- No mérito, demonstrou o cumprimento dos Atos Concessórios, além de defender a inexistência de uma norma prevendo que erros cometidos no preenchimento dos Registros de Exportação sejam causas suficientes à descaracterização ou descumprimento do regime.
- Evidenciou que as divergências constantes do Registro de Exportação 96/1042320-001, vinculado ao AC nº 6-95/082-4, decorreram de erro material perpetrado pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil – CACEX.
- Esclareceu que a divergência entre os dados informados na DI 500067 e no Relatório de Comprovação de Drawback deve-se ao fato de existirem duas DI's com o nº 500067, registradas em

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

15/01/96 e 06/02/96, que documentaram, respectivamente, uma importação beneficiada por Acordo Internacional (redução) e a importação com suspensão do Imposto de Importação em decorrência de drawback (AC nº 6-96/152-9).

- Tendo a DRJ em Fortaleza determinado a realização de diligência fiscal e efetuada a mesma, foi apresentado o respectivo Relatório, no qual a Fiscalização reconheceu a procedência das razões apresentadas pela contribuinte a respeito da infração relativa à DI 500067, mas reiterou a configuração das demais infrações apontadas.
- Manifestando-se, a interessada se limitou a repisar as razões argüidas na impugnação, vez que nenhum fato novo foi trazido à colação.
- A Autuação foi mantida, em parte, pelo Acórdão recorrido (foi apenas desconstituído o crédito tributário relativo à DI 500067). As principais razões que nortearam o julgado foram: (a) no caso dos impostos acobertados por drawback, o prazo decadencial é o previsto no art. 173, I, do CTN, sendo seu termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao da data do recebimento do Relatório (final) de Comprovação do drawback, emitido pela CACEX; (b) o cumprimento das condições estabelecidas para fins de gozo do drawback só pode ser comprovado se nos Registros de Exportação apresentados constarem a vinculação ao Ato Concessório, bem como o código de operação correto relativo àquele benefício; (c) a infração capitulada na autuação não corresponde a simples erro formal, mas em descumprimento de obrigação principal, e não acessória, que torna o imposto exigível como se a suspensão não existisse; e (d) não procede a alegação de que a CACEX teria incorrido em erro material ao trocar o ano de referência do RE 95/1042320-001, vinculando a exportação constante do Relatório de Comprovação de drawback ao RE 96/1042320-001, vez que as informações no relatório são de iniciativa do próprio contribuinte e, ainda que se admita o alegado erro material, o RE 95/1042320-001 já havia sido utilizado para a comprovação de exportação vinculada ao Programa BEFIEX, não se prestando a comprovar o drawback objeto dos autos.

Passando à defesa propriamente dita, a Recorrente expôs, basicamente, os seguintes argumentos:

A) PRELIMINARMENTE: Decadência do Direito do Fisco de Constituir o Crédito Tributário.

EMCA

- 1) O instituto da decadência é tratado pelo CTN em dois artigos, quais sejam, o art. 150 e o art. 173, ao quais, apesar de coincidirem quanto ao interregno de cinco anos para a sua fluência, divergem no tocante ao estabelecimento do seu termo inicial.
- 2) O art. 150 se refere aos lançamentos por homologação e indica, como termo inicial para contagem do prazo de decadência, a data da ocorrência do fato gerador do tributo.
- 3) O art. 173, por sua vez, estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- 4) Como o art. 150 se refere especificamente aos lançamentos por homologação, tem-se que o art. 173, regra geral, se aplicaria aos outros tipos de lançamento, ou seja, o de ofício e o “por declaração”.
- 5) O Imposto de Importação amolda-se à sistemática do lançamento por homologação.
- 6) Entretanto, embora reconheça que o prazo decadencial do II rege-se pelo art. 150 do CTN, o Acórdão recorrido aponta o pagamento como requisito indispensável à caracterização do lançamento por homologação. Conclui, assim, que na hipótese em questão, por não ter havido pagamento antecipado (drawback-suspensão), não há que se falar em tributo sujeito ao lançamento por homologação.
- 7) Sucede que enquanto o lançamento está voltado à constituição do crédito tributário, o pagamento é uma das formas da extinção do mesmo, não exercendo qualquer influência na caracterização da modalidade de lançamento tributário.
- 8) Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos quais o contribuinte exerce a atividade de apuração do crédito tributário, como esta atividade é privativa da autoridade fiscal, esta precisa homologar aquele “lançamento” (aquela atividade exercida pelo contribuinte). O pagamento, por outro lado, ato próprio do contribuinte, não precisa ser homologado pelo Fisco. Portanto, a falta de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, independente de derivar de previsão legal (como é o caso dos autos), ou de erro cometido pelo contribuinte.

EMILIA

- 9) Destarte, transcorrido o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, a decadência impede a exigência de qualquer valor declarado (ainda que não pago), considerando-se correta a apuração feita pelo contribuinte e o que, em face dela, tiver sido recolhido. É certo que, se tais exigências forem verificadas tempestivamente, serão objeto de lançamento de ofício, mas isso não lhes altera o termo inicial do prazo de decadência.
- 10) O art. 150 prevalece sobre o art. 173 em decorrência do princípio da especialidade.
- 11) Na hipótese de que se trata, a Recorrente, gozando do incentivo drawback-suspensão, promoveu a importação de insumos para aplicação na produção de mercadorias destinadas à exportação, havendo sido isentada do recolhimento dos tributos aduaneiros em decorrência da implementação da condição resolutória da exportação das mesmas.
- 12) Logo, não tendo havido qualquer manifestação do Fisco no prazo de 5 anos contados a partir da data de ocorrência do fato gerador do tributo, resta tacitamente chancelado o procedimento efetuado pela contribuinte.
- 13) O momento do fato gerador do Imposto de Importação, inclusive na modalidade de drawback-suspensão, implementa-se quando do registro da Declaração de Importação, conforme dispõe o art. 87 do CTN.
- 14) Para respaldar seu entendimento, transcreve vários Acórdãos dos Conselhos de Contribuintes.
- 15) Elencando as Declarações de Importação emitidas em seu nome (Recorrente) –fls. 782 – conclui ter havido a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, pois o Auto de Infração foi lavrado em 06/04/2001 e as citadas DIs foram registradas no período de agosto de 1995 a março de 1996.
- 16) O drawback-suspensão apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, reconhecida a ocorrência do fato gerador do II quando da entrada da mercadoria importada no território nacional. Saliente-se que o fato de uma importação estar amparada pelo regime de drawback não acarreta o deslocamento da ocorrência do fato gerador para data posterior ao registro da DI.
- 17) Ainda que, por absurdo, restassem superados os argumentos supra expostos, de forma que a data da comprovação das

exportações fosse considerada como termo inicial do prazo decadencial, conclui-se que, na hipótese dos autos, parte das operações de drawback-suspensão, realizadas pela Recorrente, já teria sido atingida pela decadência.

- 18) Isto porque os Atos Concessórios de nºs. 6-95/141-3 e 6-95/109-0, tiveram seus relatórios de comprovação emitidos, respectivamente, em 08/03/1996 e 07/03/1996; assim, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, ao teor do art. 150, § 4º, do CTN, já havia expirado quando da lavratura do Auto de Infração, a qual ocorreu em 06/04/2001.

B) Quanto ao MÉRITO

- 19) O Acórdão recorrido desconstituiu a operação de drawback-suspensão efetuada pela Recorrente sob o argumento de que “Não tendo a Impugnante comprovado que as exportações estão vinculadas aos Atos Concessórios, subsiste a conclusão a respeito do inadimplemento da regime drawback, tornando-se exigíveis os tributos incidentes nas importações dos insumos cuja industrialização e exportação não foram comprovadas.”
- 20) A inadmissibilidade dos Registros de Exportação como comprovação do compromisso assumido nos Atos Concessórios, conforme acima descrito, carece de qualquer respaldo legal, bem como importa em visível afronta ao princípio da verdade material intrínseco ao processo administrativo fiscal.
- 21) Ao averiguar se a obrigação principal ou acessória imposta ao contribuinte foi ou não cumprida (ação ou omissão), cabe à Autoridade Fiscal utilizar-se de todo o manancial probatório disponível, como o confronto de documentos, registros contábeis, declarações, etc.
- 22) Não pode a mesma Autoridade se eximir da verdade dos fatos, tendo em vista o apego a meros formalismos, pois tais formalidades não são um fim em si mesmas, mas existem justamente para que o órgão julgador possa firmar seu juízo sobre a ocorrência dos fatos alegados. Assim, na hipótese de comprovação por outros meios, de que o objetivo visado pela formalidade restou atendido, a exigência de sua observância torna-se despicienda. Transcreve doutrina que respalda seu entendimento.
- 23) É no intuito de não causar prejuízo injusto ao contribuinte, ou enriquecimento ilícito ao Estado, que o juízo de valor a ser

emitido pela Autoridade Fiscal não pode jamais ser pautado em presunções formais.

- 24) Na hipótese de que se trata, se a Fiscalização, em respeito ao princípio da verdade material, tivesse se atido à análise da planilha sistemática, anexada aos autos pela Recorrente, na qual foram confrontadas as declarações constantes nos Atos Concessórios com as respectivas DIs e REs, Notas Fiscais e Relatórios de Comprovação de Importações e Exportações colacionados aos autos pela Fiscalização, teria chegado à inequívoca conclusão de que restam devidamente comprovadas as exportações dos produtos vinculados às importações efetuadas sob o regime de drawback, referentes aos Atos Concessórios fiscalizados.
- 25) É bem verdade que, no drawback, exige-se a vinculação entre a matéria-prima importada e o produto final industrializado, sendo condição basilar ao gozo do incentivo a comprovação integral da exportação das mercadorias produzidas.
- 26) No caso de que se trata, a Recorrente realizou as importações e se comprometeu a reexportar toda a matéria-prima importada, o que de fato ocorreu, conforme se depreende do Relatório de Comprovação de Exportações e dos registros de Exportação, acostados à peça impugnatória.
- 27) A Interessada reconhece que cometeu erros formais no preenchimento dos REs, mas reafirma que não existe qualquer previsão legal que estabeleça que tais equívocos se reputam causas suficientes à caracterização do descumprimento do Ato Concessório e conseqüente vedação ao gozo do drawback.
- 28) A legislação em que se funda o Acórdão recorrido, qual seja, o art. 325 do Regulamento Aduaneiro e a Portaria SCE n° 02/92 tratam apenas de obrigações de cunho acessório, que em nenhum momento levam a crer (nem mesmo por interpretação extensiva), que o seu descumprimento ensejaria o afastamento do benefício em questão.
- 29) É inadmissível que a CACEX, órgão ao qual o DECEX atribui a responsabilidade pela operacionalização do regime de drawback, desempenhando as atividades de conceder, acompanhar e verificar o cumprimento do mesmo, reconheça a vinculação das exportações realizadas pela Recorrente aos Atos Concessórios previamente obtidos, enquanto que a SRF resolva simplesmente desconsiderar tal vinculação, sem qualquer subsídio fático ou legal que a autorize.

- 30) Se a autoridade julgadora tivesse verificado as comprovações parciais de drawback emitidas pela CACEX, teria constatado que este mesmo órgão foi dando baixa parcial dos valores previamente atrelados aos Atos Concessórios que constituem objeto da presente autuação, à medida que foram sendo realizadas as exportações, restando comprovada de forma evidente a vinculação entre as importações e as respectivas exportações realizadas pela Recorrente.
- 31) Outro aspecto a ser rebatido no Acórdão recorrido refere-se à consideração de que a vinculação mencionada nos itens anteriores seria condição essencial à fruição do regime de drawback, sob a perspectiva de que tal exigência decorre do disposto no Parecer COSIT nº 53/99, norma infralegal, nitidamente inválida.
- 32) O Regulamento Aduaneiro, ao tratar do drawback, apenas ressalta, como condição para a utilização do benefício, a exportação do produto beneficiado. Em momento algum previu qualquer outra condição.
- 33) Assim, aquele Parecer, além de extrapolar os limites legalmente impostos e ofender claramente o princípio da verdade material, se apresenta em confronto com a mais autorizada jurisprudência administrativa, como ora se transcreve.
- 34) Restando comprovado o efetivo cumprimento da obrigação principal de exportar os produtos importados, a Recorrente só poderia ser penalizada pelo inadimplemento de deveres instrumentais com a aplicação de multa de caráter punitivo.
- 35) Quanto à falta de comprovação da exportação consubstanciada no RE nº 96/1042320-001, a Recorrente reitera as razões já apresentadas, insistindo em que ocorreu apenas mero erro material na imputação dos dados referentes à operação de drawback no Relatório de Comprovação (equivoco acerca do ano-referência do RE, imputando 96 ao invés de 95).
- 36) Ademais, a despeito das justificativas apresentadas pela Interessada, o Acórdão recorrido entendeu que a infração em comento não havia sido elidida, já que o RE nº 95/1042320-001 já teria sido utilizado para comprovação de exportação vinculada ao Programa BEFIEX. Tal conclusão é totalmente equivocada, posto que a utilização do código "80108" que enquadra a operação sob o regime de BEFIEX pela Recorrente decorreu exatamente do erro material cometido quando do preenchimento do Registro de Exportação em questão. Tal erro

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

não implica, contudo, no enquadramento da operação realizada no regime BEFIEX, tampouco é suficiente para desvinculá-la do Ato Concessório nº 6-95/082-4.

37) Finaliza requerendo que seja decretada a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário e que, se este não for o entendimento, seja dado provimento a seu Recurso.

DA GARANTIA RECURSAL

À folha 806 consta a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, com vistas à garantia de instância, Tendo sido promovidas as providências pertinentes.

É o relatório.

Em C. R. Augusto

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

VOTO

Conselheira Elizabeth Emilio de Moraes Chieriegatto, Relatora

O presente recurso apresenta as condições para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Importação, com os acréscimos legais pertinentes (juros de mora e multa), decorrente do inadimplemento do compromisso de exportar relativo ao regime aduaneiro especial de drawback, face a várias irregularidades apuradas pela Fiscalização, quais sejam: (i) falta de vinculação do Registro de Exportação – RE ao Ato Concessório correspondente; (ii) falta de enquadramento das exportações nos códigos próprios do drawback; (iii) utilização de Registro de Exportação pertencente a outra empresa; e (iv) divergência de classificação tarifária do produto exportado (NCM).

Em primeira instância de julgamento, o lançamento foi mantido, em parte, exonerando-se a empresa de parcela do crédito tributário lançado, parcela esta efetuada com erro na determinação da matéria tributável, por abranger Declaração de Importação não relacionada ao regime de drawback.

Em sua defesa recursal, a Interessada, preliminarmente, arguiu a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, fundamentando-se nos seguintes argumentos, em síntese:

1. o instituto da decadência é tratado pelo CTN nos seus artigos 150 e 173, sendo que o primeiro se refere ao lançamento por homologação e o segundo (regra geral), se aplicaria aos outros tipos de lançamento, especificamente o “de ofício” e o “por declaração”;
2. o Imposto de Importação é tributo sujeito ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte exerce a atividade de apuração do crédito tributário e, como esta atividade é privativa da autoridade fiscal, esta precisa homologar aquele “lançamento”;
3. lançamento e pagamento são coisas que não se confundem, pois o lançamento está voltado à constituição do crédito tributário enquanto que o pagamento é uma das formas de extinção do mesmo; assim, a falta de pagamento, como ocorre na hipótese do drawback-suspensão, não desnaturaliza o lançamento por homologação;



Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

4. o art. 150 do CTN prevalece sobre o art. 173 por ser mais específico;
5. a ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, inclusive na modalidade do drawback-suspensão, se dá na data do registro da Declaração de Importação, conforme dispõe o art. 87 do CTN;
6. o drawback-suspensão apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, reconhecida a ocorrência do fato gerador quando da entrada da mercadoria importada no território nacional, sendo que o citado regime não acarreta o deslocamento da ocorrência do fato gerador para data posterior àquele registro;
7. destarte, como todas as DIs objeto da autuação foram registradas no período de janeiro a março de 1996 e o Auto de Infração apenas foi lavrado em 06/04/2001, concretizou-se a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário;
8. mesmo que, por absurdo, a data da comprovação das exportações fosse considerada como termo inicial do prazo decadencial, na hipótese dos autos parte das operações de drawback-suspensão realizadas pela Recorrente já teria sido atingida pela decadência;
9. Transcreve em seu socorro vários Acórdãos dos Conselhos de Contribuintes.

A questão da decadência e da prescrição, no regime do drawback-suspensão, sempre foi problemática, não apresentando um entendimento uniforme com referência ao correto prazo para início de sua contagem, no decorrer dos anos.

Esta Relatora já fez parte da corrente jurisprudencial deste Conselho de Contribuintes que defendia a opinião de que o drawback-suspensão, por se tratar de regime aduaneiro especial de importação, era tributo sujeito ao lançamento por homologação, abrigado, assim, pelas disposições contidas no art. 150 do CTN, ocorrendo a decadência conforme estabelecido pelo § 4º do mesmo artigo. (G.N.)

Contudo, aprofundando-me no estudo do citado regime aduaneiro, mudei este entendimento, a partir da natureza da constituição do crédito tributário pertinente, até as conseqüências a ela inerentes.

Já dizia Sebastião de Oliveira Lima que, a partir do DL nº 37/1966, existem duas espécies de despachos alfandegários, sendo a primeira representada pelo despacho para consumo interno enquanto que a segunda é o despacho para regimes aduaneiros especiais. (Lima, Sebastião de Oliveira, *in* " O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira", Edit. Resenha Tributária, São Paulo, 1981)

OLIVEIRA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

Em relação à primeira, no entendimento do autor, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo no momento do registro da respectiva declaração de importação; no que tange à segunda (despacho de bens para regimes aduaneiros especiais), considera-se ocorrido o fato gerador no momento da assinatura do correspondente termo de responsabilidade, pelo beneficiário do regime, em concordância com o disposto no art. 72 do DL 37/66, segundo o qual “as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade”.

Neste diapasão, se “as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade”, não há como afastar que é o crédito tributário que está sendo constituído por aquele documento, ou seja, que ali está sendo concretizado o lançamento.

Em outras palavras, o Termo de Responsabilidade representa a “declaração” do contribuinte apresentada na repartição aduaneira e que tem por objeto o pagamento do tributo.

Em assim sendo, caracteriza-se o drawback-suspensão como tributo sujeito ao lançamento por declaração, sujeitando-se as regras do art. 173 do CTN.

O regime aduaneiro especial de drawback, previsto no art. 78 do DL 37/66 e restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402/1992 foi, inicialmente, regulamentado pelo Decreto nº 68.904, de 12/07/1971, sendo que, atualmente, sua regulamentação consta dos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro. É um estímulo à exportação e consiste na suspensão, isenção ou restituição de tributo incidente no ingresso da mercadoria (matéria-prima ou produtos intermediários) utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto destinado à exportação.

Na modalidade drawback-suspensão, o importador se compromete a proceder a exportação dentro do prazo que lhe é concedido pelo Ato Concessório (condição resolutória futura). Se ao final deste prazo, a condição é satisfeita a contento, a suspensão da exigência do crédito tributário se transforma em isenção. Contudo, decorrido esse prazo sem que a referida exportação se efetive, o contribuinte deverá liquidar o débito em trinta dias, sendo que este débito corresponde à obrigação tributária nascida por ocasião do fato gerador e constituída através do termo de responsabilidade.

Assim, quanto ao citado regime, em que momento se inicia a contagem do prazo de decadência e em que momento tem início a contagem do prazo de prescrição?

O que representaria, efetivamente, o regime aduaneiro especial de drawback-suspensão?

Em síntese, a decadência se traduz na perda de um direito, enquanto que a prescrição, na perda da ação que faria prevalecer um direito.



Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

Mais especificamente, a decadência, considerando-se o sujeito ativo da obrigação tributária, seria a perda do direito do Fisco efetuar o ato administrativo do lançamento tributário (art. 142, CTN). Ela extingue o direito. A prescrição, por sua vez, extingue a ação, retira do direito a sua defesa, deixando-o inerte.

Assim, quanto a seu termo inicial, na decadência o prazo começa a correr desde o momento em que o direito nasce, enquanto que na prescrição o prazo começa a correr desde o momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, uma vez que é nesse instante que nasce a ação, contra a qual se opõe o instituto.

Em Direito Tributário, o objeto da decadência é representado pela obrigação tributária e não pelo crédito tributário, quando se trata do sujeito ativo. Esta obrigação tributária decorre de lei e está expressa pela ocorrência do fato gerador, se afirmando através do lançamento. Realizado este, materializa-se o crédito tributário e, a partir deste momento, não há mais que se falar em decadência do direito, mas, sim, em prescrição do direito de agir.

O CTN define o fato gerador dos tributos e indica as regras que lhe são inerentes.

Neste diapasão, dispõem seus arts. 114, 116 e 177, *verbis*:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.”

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.” (G.N.)

EMCA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

Ocorre que, na hipótese dos autos, que trata do drawback-suspensão, importante é definir a natureza da constituição do crédito tributário.

O Interessado, em sua defesa recursal, reconhece claramente que o drawback-suspensão apenas suspende a **exigibilidade do crédito tributário**, reconhecida a ocorrência do fato gerador quando da entrada da mercadoria importada no território nacional, sendo que o citado regime não acarreta o deslocamento da ocorrência do fato gerador para data posterior àquele registro. (G.N.)

Ora, ao se falar em crédito tributário, não há como afastar a atividade de lançamento, pois é esta que o constitui.

Portanto, mesmo nos casos de drawback-suspensão, o lançamento já ocorreu, nos exatos termos do art. 72 do Decreto-lei nº 37/66, segundo o qual o fato gerador do tributo ocorre quando da assinatura do termo de responsabilidade (“as obrigações fiscais relativas a mercadorias sujeitas a regime aduaneiro especial serão constituídas em Termo de Responsabilidade”).

Repiso que, em Direito Tributário, a decadência atinge a obrigação tributária antes que ela se constitua em crédito tributário declarado existente e tem seu termo inicial marcado pela ocorrência material do fato gerador. A prescrição, por outro lado, atinge o próprio crédito tributário já constituído pelo lançamento e tem seu termo inicial marcado pela data do mesmo lançamento válido.

No regime aduaneiro especial de drawback, quando ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de condição resolutive futura (adimplemento do compromisso de exportar), está o crédito tributário apurado e lançado por meio do Termo de Responsabilidade e suspensa sua exigibilidade, a qual só volta a existir após o prazo de concessão daquele regime.

Assim, não mais há que se falar em decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento (uma vez que este já ocorreu) e, sim, em prescrição da ação para se cobrar o direito, cujo prazo começa a correr a partir do momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, uma vez que é nesse instante que nasce a ação, contra a qual se opõe o instituto, como já salientado. E este momento, por sua vez, materializa-se quando do vencimento do prazo para a exportação das mercadorias.

Na hipótese vertente, o Auto de Infração foi lavrado em 06/04/2001 e as DI's objeto da autuação foram registradas no período de agosto de 1995 a março de 1996.

Os Atos Concessórios, por sua vez, assim se apresentaram:

ATO CONCESSÓRIO DATA DE EMISSÃO PRAZO P/EXPORTAÇÃO (Nº)

Emil

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

6-95/082-4	18/07/1995	18/07/1996
6-95/109-0	20/09/1995	20/09/1996
6-95/141-3	17/11/1995	17/11/1996
6-95/152-9	28/12/1995	28/12/1996
6-96/008-8	23/01/1996	23/01/1997

O contribuinte foi cientificado da exigência tributária consubstanciada no Auto de Infração em 10/04/2001.

Em assim sendo, considerando-se o prazo final para exportação concedido pelo respectivo Ato Concessório, momento em que se inicia a contagem do prazo de prescrição, temos que a mesma não ocorreu em relação a nenhuma das operações promovidas pela ora Recorrente.

Por sua clareza e objetividade, transcrevo excerto do voto proferido pela D. Conselheira Anelise Daudt Prieto, referente ao Recurso nº 124.267, endossando todas as razões e fundamentos nele constantes:

“ o marco a partir do qual desaparece a possibilidade de ocorrer decadência, restando a hipótese de se verificar a prescrição, é o lançamento.¹

A partir do momento em que, via lançamento, o governo se constituiu em credor, está afastada a cogitação de decadência e passa a ser contado o prazo de prescrição.

Portanto, cabe analisar o que ocorre quando da importação de mercadorias sob o regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

Nesse sentido, vale lembrar que a legislação relativa aos impostos federais incidentes no despacho aduaneiro de importação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Em regra, portanto, a modalidade do lançamento é por homologação, conforme previsto no artigo 150 do CTN, in verbis:

EMIR

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

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento.

(...)

§4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5(cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”
(grifos meus)

Entendo, como a maior parte dos doutrinadores e a jurisprudência dominante, ser necessário que haja o pagamento para que opere-se o lançamento por homologação. Ao referir-se à atividade assim exercida pelo obrigado, o legislador, obviamente, está a referir-se inclusive à antecipação do pagamento, se assim determinado pela lei.

No caso do regime aduaneiro de drawback suspensão não há como se falar em lançamento por homologação, já que não é efetivado qualquer pagamento antes do exame pela autoridade administrativa. Trata-se da modalidade de lançamento por declaração. Se não, vejamos.

Osiris de Azevedo Lopes Filho defende que no caso dos regimes especiais de natureza suspensiva, tendo em vista a complexidade da declaração, em que são exigidas informações relativas a preço da mercadoria, valor de seguro, frete, identificação de país de origem e de procedência, individualização da mercadoria e outras, a indicação seria de lançamento por declaração. Toma por base o definido no art. 147 do CTN e afirma que, sem os dados, é quase impossível a efetivação do lançamento. Esclarece que o instrumento por meio do qual ocorre o lançamento é o termo de responsabilidade, embora o ato preparatório que instrua o lançamento seja a declaração relativa ao regime praticado.²

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

Conforme dispõe o artigo 72 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/88, as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial, exceto no caso de entreposto industrial, serão constituídas em termo de responsabilidade.

Lopes Filho elucida mais ainda a questão quando afirma que:

“O art. 44, do aludido ato legal, fixa o princípio de que o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime (a ênfase explicativa é do próprio dispositivo legal), será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira. Comprova-se, assim, que a legislação do imposto, de forma sistemática, considera que as importações submetidas aos regimes aduaneiros estão na área de incidência do tributo, já que, pela sua entrada no país, materializou-se o fato impositivo via adequação do acontecimento à hipótese tributária. O elemento temporal dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva, materializa-se na data em que o importador firma o termo de responsabilidade correspondente ao regime. Tal conclusão deriva do mandamento contido no art. 71 do Decreto-lei 37/66, que determina que as obrigações fiscais se constituirão mediante termo de responsabilidade. Dentre essas obrigações, obviamente, há de estar a principal, que tem por objeto o pagamento do tributo. A redação do referido dispositivo não é clara e padece de imperfeições. Não teria, todavia, consistência um termo de responsabilidade que não previsse o montante do tributo, caso não fosse observada a destinação estabelecida no disciplinamento do regime. Por outro lado, seria inócuo um termo de responsabilidade que dispusesse apenas sobre medidas de controle fiscal, fixando um compromisso da parte do contribuinte.”³ [sem grifo no original]

Embora o texto tenha sido produzido antes do advento do Decreto-Lei nº 2.472/88 - por isso a referência ao artigo 71 do DL 37/66, aplica-se perfeitamente à norma atualmente em vigor.

Por outro lado, alguns questionamentos vêm sendo apresentados quanto à validade do termo de responsabilidade como instrumento para o lançamento.

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

ELM

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

O Regulamento Aduaneiro estabelece que, se não for cumprida a obrigação, principal ou acessória, cuja suspensão lhe deu causa, o termo será objeto de execução administrativa na forma de ato normativo do Secretário da Receita Federal e que, se não for efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, ele será encaminhado para a cobrança judicial (art. 548).

A Instrução Normativa n.º 84/98 dispunha sobre a cobrança de créditos da Fazenda Nacional representados em termos de responsabilidade, estabelecendo, somente para o crédito apurado em momento posterior à formalização do termo de responsabilidade, decorrente de aplicação de penalidade ou do ajuste no cálculo de tributo devido, a obrigação de sua constituição mediante lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, observado o disposto no Decreto n.º 70.235/72, alterado pelas Leis n.º 8.478/93, 9.430/96 e 9.532/97.

O Terceiro Conselho de Contribuintes vem decidindo que a execução do Termo de Responsabilidade deve seguir o disposto no Decreto 70.235/72, com duplo grau de jurisdição.⁴ A Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo Paulo César Alves Rocha⁵, entende ser incabível a execução sumária do termo de responsabilidade sem a observância dos preceitos que norteiam o Processo Administrativo Fiscal determinados por aquele decreto, o que feriria o preceito constitucional que assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CR, art. 5.º, inciso LV), caracterizando preterição do direito de defesa do contribuinte.

Concordo que a execução sumária do termo de responsabilidade não atende ao disposto no texto constitucional, art. 5.º, inciso LV. Mesmo assim, cabe ressaltar que existem ainda decisões do Poder Judiciário no sentido de que o termo de responsabilidade é título líquido e certo.

Por outro lado, não entendo ser corolário a conclusão de que o lançamento, por isso, não ocorra. Deve ser seguido o previsto no Decreto 70.235/72, ou seja, deve ser possibilitada ao contribuinte a defesa, em primeira e segunda instância, de acordo com aquele Decreto. Entretanto, como na maioria das decisões administrativas e judiciais sobre o assunto, não entendo que deva

⁴ Nesse sentido, os Acórdãos 302-34288, de 04.07.00; 303-28.519, de 24.10.96; 302-33.064, de 29.06.95.

⁵ ROCHA, Paulo César Alves. Regulamento Aduaneiro anotado com trechos legais transcritos. 2.ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 457.

EMILIA

ser lavrado auto de infração ou que deva ser emitida notificação de lançamento para que o ato administrativo de lançamento fique consubstanciado. Aliás, o entendimento quase que generalizado é de que, sendo descumprido o previsto no termo de responsabilidade, deve ser possibilitada a defesa, em duplo grau de jurisdição, não havendo alusão, entretanto, à necessidade da lavratura de auto de infração, donde se depreende que, por meio do Termo, teria ocorrido o ato administrativo de lançamento.

A enfatizar tal argumento, concorre também o fato de que o Decreto n.º 70.235/72, apesar de ser posterior ao Decreto-Lei n.º 37/66, é anterior ao Decreto-Lei n.º 2.472/88, que forneceu a redação atual do artigo 72 daquele Decreto-Lei, estabelecendo que as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita ao regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. Sendo posterior, o Decreto-Lei 2.472/88 reafirmou que além daquelas formas de lançamento especificadas no Decreto 70.235/72, notificação de lançamento e auto de infração (art. 9.º), deveria ser considerada a assinatura do termo de responsabilidade.

Concluo então que, no caso específico do imposto de importação no regime aduaneiro especial de drawback suspensão, em que o lançamento é por declaração, conforme já visto anteriormente, ocorre o lançamento. O argumento de que tal ato, conforme artigo 142 do CTN, é privativo da autoridade administrativa e o fato de o termo ser assinado pelo contribuinte não o descaracteriza como instrumento para o lançamento, conforme previsto em lei, ainda mais se for considerado que há manifestação da autoridade por ocasião do despacho aduaneiro, já que ela identifica o sujeito passivo, verifica fisicamente a mercadoria, faz breve exame da classificação tarifária e da alíquota adotadas e determina a base de cálculo do imposto conforme metodologia do valor aduaneiro.⁶

O Decreto-Lei n.º 37/66, em seu artigo 75, parágrafo 1.º, inciso I, que aplica-se ao regime aduaneiro de drawback suspensão por força do disposto no artigo 78, parágrafo 3.º, do mesmo diploma legal, estabelece como condição para a admissão no regime a garantia dos tributos devidos, por meio de termo de responsabilidade ou depósito. No dizer de Osiris, “parece evidente

⁶ SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

⁷ Cabe ressaltar que, com o SISCOMEX-Importação, várias dessas atividades são realizadas por meio eletrônico, conforme parâmetros estabelecidos pela autoridade aduaneira.

EMULA

*que só pode ser devido o tributo que já teve a sua relação jurídica instaurada, por materialização do fato imponible, e que foi objeto da correspondente liquidação, que determinou todos os elementos necessários à configuração do crédito tributário, apurando-se, inclusive, o montante do tributo”.*⁸

*Continua o autor afirmando que nossa lei “é clara a respeito dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva: a admissão nesses regimes é que implica a existência da obrigação tributária dos impostos aplicáveis à importação e na materialização do crédito tributário, que fica suspenso.” O crédito tributário fica constituído, conforme o regime, no termo de responsabilidade, se for exigido, ou na declaração específica do regime, caso o primeiro não seja utilizado.*⁹

*Lopes Filho aduz ainda que tal modalidade suspensiva do crédito tributário foi criada pela legislação aduaneira à margem do Código Tributário Nacional. As modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN não seriam exaustivas. “Ademais, o Decreto-lei 37 é de 18.11.66, posterior à Lei 5.172, de 25.10.66, que somente se tornou Código por força do disposto no art. 7.º do Ato Complementar 36, de 13.3.67. Ambos diplomas legais entraram em vigor em 1.1.67.”*¹⁰ *Como lei nova pode revogar ou alterar a lei anterior e, na época, a Lei 5.172/66 não dispunha do status deferido pelo Ato Complementar 36/67, o argumento tem total procedência.*

*Roosevelt Baldomir Sosa também entende que fica constituído o crédito tributário. Afirma que os bens adquiridos no regime especial de drawback suspensão destinam-se a ser absorvidos no aparelho produtivo nacional, onde são agregados a outros fatores de produção para obtenção do produto a ser exportado. Esta absorção no aparelho produtivo nacional caracterizaria o consumo do produto, o que significaria que as mercadorias importadas sob esse regime estariam no campo de incidência do tributo. Afirma que após gerado o tributo, pela entrada e consumo, e constituído o respectivo crédito tributário, emerge a figura da suspensão tributária, para afastar a exigibilidade do crédito lançado. “A condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuda numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive in concreto ressurge integralmente a exigência do crédito tributário.”*¹¹

⁸ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Op. Cit. p. 85.

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

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

¹¹ SOSA, Roosevelt Baldomir. Op. Cit. p.271.

Entendo, como Osiris de Azevedo Lopes Filho que, para a avaliação da natureza jurídica do instituto, deve ser observado o disposto na legislação.

E, conforme muito bem exposto, o art. 72 do DL n.º 37/66 é claro ao afirmar que as obrigações fiscais serão constituídas em termo de responsabilidade. Ora, de que obrigações fiscais estaria a tratar sobre suas constituições, que não envolveriam o crédito tributário? O lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário.

Portanto, por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, há o lançamento e fica constituído o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, até a data em que a mercadoria deve ser exportada.¹² Isto porque conforme o art. 75, caput e parágrafo 1º, inciso I, c/c art. 78, parágrafo 3.º do DL n.º 37/66, no regime de beneficiamento ativo há suspensão dos tributos que incidem sobre a importação.

O artigo 78, inciso II, é claro ao estabelecer a suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação da mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

O artigo 4º e parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, estabelece que "O pagamento dos tributos incidentes nas importações efetuadas sob o regime aduaneiro especial previsto no artigo 78, item II, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, poderá ser suspenso pelo prazo de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, a critério da autoridade fiscal. Parágrafo único - No caso de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital, o prazo máximo de suspensão será de cinco anos."

Se há suspensão do pagamento dos tributos, isto é, da exigibilidade do crédito tributário, fica evidente que o lançamento ocorreu e que não há que se falar em decadência do direito de lançar e sim em prescrição.

Como já visto, está-se diante de suspensão da prescrição, prevista de forma não exaustiva no CTN, em seu artigo 151.

¹² Da combinação do artigo 75 e parágrafo 1.º com o parágrafo 3.º do artigo 78, ambos do Decreto-Lei 37/66, conclui-se que a suspensão dos tributos que incidem sobre a importação ocorre durante o prazo de concessão do regime.

A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174). Ora, no caso de que se cuida, efetivado o lançamento, é imediatamente suspensa a exigibilidade, que somente volta a ocorrer após vencido o prazo de concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, após o prazo para que seja efetivada a exportação de mercadoria resultante de beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento com outra que foi importada com a suspensão do imposto de importação, entre outros tributos. Restaurada a exigibilidade após o advento do termo final constante no ato concessório, restam ainda os cinco anos prefalados, eis que a suspensão da exigibilidade se deu imediatamente após o lançamento.

Se à mercadoria não for dado o destino previsto na norma, cabe ao Fisco cobrar, dentre outros tributos, o imposto de importação que teve sua exigibilidade suspensa. Terá, então, o prazo de cinco anos para apurar o crédito resultante do ajuste do cálculo do tributo devido a possível adimplemento parcial do regime e para a constituição das multas cabíveis.

Em suma, depara-se com uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vencido o prazo para a exportação das mercadorias sem que esta tenha se efetivado, o crédito será exigível, correndo o prazo para a cobrança do imposto e não para o seu lançamento. O caso será de prescrição. A Fazenda Pública terá, então, cinco anos para exigir o tributo, o que deverá ser realizado com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Concluo, então, que o limite temporal para que seja exigido o imposto de importação no regime aduaneiro especial de drawback suspensão é de cinco anos contados da data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja cinco anos da data limite do ato concessório.

(...)."

Por todo o exposto e, repiso, endossando todas as razões do voto supra-transcrito, rejeito a Preliminar de Decadência argüida pela Recorrente.

Quanto ao Mérito do litígio, a Interessada argumenta, em síntese, que:

- 1) a não vinculação das exportações aos Atos Concessórios não descaracteriza o cumprimento do compromisso assumido,

EMCA

afrontando o princípio da verdade material, bem como carecendo de amparo legal;

- 2) as exportações realizadas foram comprovadas por outros meios, quais sejam, DI's e RE's, Notas Fiscais e Relatórios de Comprovação de Importações e Exportações, emitidos pelo Órgão competente, documentos estes que devem prevalecer;
- 3) a SECEX é o órgão competente para atestar ou não o cumprimento, pelo beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão, das obrigações assumidas nos Atos Concessórios, não cabendo à Receita Federal alegar o inadimplemento do compromisso de exportação;
- 4) meros erros formais não têm o condão de descaracterizar o descumprimento do Ato Concessório e conseqüente vedação ao gozo do drawback, nem tampouco o poder de desvincular um Registro de Exportação do Ato Concessório correspondente.

Na hipótese dos autos, as infrações apuradas pelo Fisco referem-se ao inadimplemento do compromisso de exportação, assumido pela Contribuinte, no Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão.

Basicamente, as irregularidades cometidas pela empresa, que ocasionaram a perda do benefício da suspensão do Imposto de Importação, podem ser assim elencadas:

- falta de vinculação dos Registros de Exportação – RE aos Atos Concessórios, ou seja, a contribuinte não informou nos RE's os números dos Atos Concessórios aos quais os mesmos estariam vinculados. No entendimento da Fiscalização, o regime aduaneiro especial de Drawback-Suspensão deve, obrigatoriamente, obedecer ao princípio da vinculação física entre os insumos importados e o produto exportado;
- não enquadramento, no SISCOMEX, das exportações efetuadas na operação própria de Drawback. Quanto à esta matéria, a empresa, ao preencher os Registros de Exportação, utilizou o código 81108 (campo 2-a), próprio para exportações comuns, ao invés de utilizar o código 81101, que indica suspensão comum de Drawback. Este fato, do ponto de vista fiscal, fez com que, no desembaraço das mercadorias, o procedimento de exportação fosse conduzido sem o tratamento fiscal pertinente ao drawback, com o que restou prejudicada a comprovação do preenchimento, pelo exportador, das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão do benefício;

EMULA

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

- utilização de RE pertencente a outra empresa.

In casu, é fundamental que nos detenhamos na análise do objetivo primordial da instituição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando-o dos encargos financeiros que caracterizam as importações comuns, sob a condição de que os produtos importados sejam empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados. É neste aspecto que o princípio da vinculação física entre produtos importados e produtos a serem exportados reveste-se de fundamental relevância.

No caso do Drawback- modalidade Suspensão, os tributos que incidiriam na importação ficam com sua exigibilidade suspensa, sob condição resolutiva do regime, que é a exportação do produto final. Com o adimplemento desta, a suspensão dos tributos se transforma em isenção concreta. Ou seja, na modalidade Suspensão, o benefício é concedido anteriormente à ocorrência de um evento futuro, no caso, a futura exportação, estando intimamente ligado aos compromissos assumidos pela empresa, em conformidade com o projeto elaborado pelo próprio interessado e nos termos do Ato Concessório emitido pela SECEX.

A sistemática do Drawback-Suspensão é bem diferente daquela que ocorre na modalidade Isenção, em relação à qual o importador utilizou produtos de importação comum, com o pagamento dos tributos devidos, na fabricação de produtos já exportados. Nesta hipótese, o benefício fiscal visa “compensar” os encargos financeiros anteriormente despendidos, possibilitando ao interessado importar com isenção de tributos a mesma mercadoria (qualidade, quantidade, etc.) para repor seus estoques.

O Drawback, em síntese, é um incentivo à exportação.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos no procedimento “importação x exportação” deve ser mais cuidadoso e abrangente, sem, contudo, tornar impraticável ou impossibilitar o alcance do objetivo maior pretendido.

Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime Drawback, fossem “desviados” para o mercado interno.

Este controle, evidentemente, é feito principalmente pela SECEX, do Ministério da Indústria e Comércio, mediante os Relatórios de Comprovação de Drawback, apresentados pela beneficiária do regime.

EMULH

Processo nº : 13502.000282/2001-25
Acórdão nº : 302-36.974

Este fato, contudo, não afasta a competência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar o adequado cumprimento das obrigações assumidas pela empresa.

No processo de que se trata, as infrações apontadas pelo Fisco não podem, de maneira alguma, ser consideradas insignificantes.

É evidente que a Vinculação Física entre produtos importados e produtos exportados precisa estar clara e transparente, e isto só pode ocorrer se os documentos de exportação estiverem vinculados aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX.

Ademais, também é indiscutível que exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devam estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE nº 02/92.

No caso vertente, a empresa utilizou o código 81108, ao invés de utilizar o código 81101, que se refere ao Drawback- Suspensão comum.

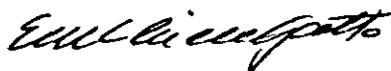
Este “simples erro de preenchimento” do Relatório de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a.

Não resta dúvida de que o art. 325 do RA é claro ao estabelecer que “a utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação” (no caso, do próprio Drawback). Não importa como é denominado este documento de exportação, se “Guia”, “Declaração” ou “Relatório”. A utilização do benefício nele deve estar anotada.

Nenhuma das condições citadas, necessárias e essenciais à fruição do incentivo de drawback foi atendida pela ora Recorrente.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, considerando ainda não ter ocorrido a prescrição com referência aos Atos Concessórios envolvidos na autuação, voto em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005



ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora