



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10831.011015/2002-44
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.888 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrente GEVISA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 19/07/1995 a 10/02/1997

DRAWBACK. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. ATO CONCESSÓRIO. CÓDIGO DA OPERAÇÃO. VINCULAÇÃO. REQUISITO.

Para comprovação do adimplemento do compromisso de exportação no Regime Aduaneiro Especial de Drawback, somente serão aceitos registros de exportação vinculados ao respectivo ato concessório e que contenham o código de operação próprio do Regime.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DIES A QUO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo que detém a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário nas situações em que não ocorre o pagamento antecipado do tributo, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a exigência já poderia ter sido formalizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, quanto à matéria “decadência” (Súmula nº 156 CARF); (ii) por maioria de votos, quanto à matéria “glosa de REs – falta de vinculação e código de operação incorreto”, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento para a reversão das glosas dos registros de exportação.

((documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

((documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas –Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão n.º 3101-00.300, de 17 de novembro de 2009 (e-folhas 3.066 e segs.), integrado pelos acórdãos n.º 3101-001.331, de 26 de fevereiro de 2013, e n.º 3101-001.623, de 27 de março de 2014, que receberam, respectivamente, as seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial do drawback é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em face da inadimplência do regime, levando-se em conta para o prazo de 30 (trinta) dias que o contribuinte teria após o término do prazo de suspensão fixado no Ato Concessório para pagar os tributos, devolver ou destruir os insumos importados. Esta posição prevaleceu à do relator que entendera que o termo inicial do prazo quinquenal teria início imediatamente após o prazo de 30 (trinta) dias conferido ao beneficiário para adotar uma das três alternativas fixadas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

.....

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Havendo obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão, são cabíveis embargos de declaração para suprimir tais ocorrências.

DRAWBACK. DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento que a contagem do prazo decadencial no Drawback inadimplido é regulada pelo art 173, inciso L do CTN (Acórdão n.º 9303-00.147), inclusive aplicável o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (REsp 973733/SC) segundo o qual não havendo antecipação do pagamento nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é deslocado para o art. 173, inciso L do CTN.

IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CÓDIGO DE OPERAÇÃO. A falta de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback exclui o benefício do Drawback em face da impossibilidade de verificação do vínculo exigido para atendimento de Regime

Embargos Declaratórios Provido;

.....

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Não havendo obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão, não são cabíveis embargos de declaração.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 3.167 e segs.), admitida no juízo de prelibação, refere-se *(i)* à impossibilidade de glosa dos registros de exportação por falta de vinculação ao ato concessório e de indicação do código de operação incorreto e *(ii)* decadência do lançamento pelo descumprimento do regime de drawback.

Em relação à decadência, a interpretação divergente da legislação de regência conduziu o Colegiado que proferiu a decisão paradigma ao entendimento de que o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual ocorreu o registro da declaração de importação, ao passo em que o Colegiado prolator da decisão recorrida entendeu que devem ser considerados os 30 (trinta) dias de que dispõe o contribuinte, após o término do prazo de suspensão fixado no Ato Concessório, para pagar os tributos ou devolver ou destruir os insumos importados.

O Recurso especial foi admitido, conforme Despacho de Admissibilidade de e-folhas 3.331 e segs, e Despacho em Agravo de e-folhas 3.370 e segs.

Contrarrrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 3.384 e segs. Pede que o recurso especial do sujeito passivo não seja conhecido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preambularmente, a Fazenda Nacional pede, em sede contrarrrazões, que o recurso especial do sujeito passivo não seja conhecido. Reproduz as considerações presentes no exame de admissibilidade, reformado pelo despacho em agravo. A Fazenda Nacional faz qualquer objeção à decisão tomada em sede de agravo. Por conta disso, não é possível saber a razão pela qual a contrarrrazoante considerou equivocada a decisão que reformou o despacho de admissibilidade. Se sabe, apenas, que prefere aquele.

A despeito disso, examinando as decisões tomadas na formação de convicção acerca admissibilidade do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, chego à conclusão de que alguns apontamentos precisam ser feitos.

Reproduzo, a seguir, a íntegra dos fundamentos acerca da matéria decadência na decisão tomada em sede de agravo.

Na seqüência, tocante à contagem do prazo decadencial para exigência dos tributos suspensos no regime especial de drawback, a autoridade *a quo* inferiu que, pelo registro do resultado de julgamento, a maioria qualificada dos membros do colegiado não teria aquiescido com o raciocínio do relator, pela aplicação do art. 173 do CTN, com *dies a quo* fixado no primeiro do exercício seguinte ao registro das declarações de importação, haja vista que o acompanharam pelas conclusões.

Em que pese o respeitável posicionamento, assiste razão ao agravante quando assevera que não houve qualquer manifestação no sentido adotado pelo despacho, pois o voto vencedor, sob responsabilidade de um dos conselheiros que acompanhou o relator pelas conclusões, não fez qualquer registro sobre decadência.

Vê-se que o ponto de vista externado representa uma ilação sobre as razões de voto, pois, mesmo que pareça plausível, não há registro sobre essa situação, seja em voto seja no dispositivo do acórdão.

Desse modo, não se pode deixar de reconhecer a divergência interpretativa fundado apenas em deduções sobre o motivo que levou os integrantes da turma a acompanharem o relator pelas conclusões, mormente quando o voto prevalente e a própria ementa do acórdão paradigma são categóricos em afirmar o contrário do que aduzido no despacho objurgado:

“DRAWBACK. DECADÊNCIA.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, e não de acordo com o § 4º do artigo 150, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Como no caso em questão não ocorreu o pagamento no desembaraço das mercadorias, o entendimento a ser adotado é o do inciso I do artigo 173, do CTN, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele no qual poderia ter havido o lançamento, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao registro das Declarações de Importação.

(...)” (destacado)

Verifica-se da ementa, e também da leitura do voto condutor, que o colegiado fixou que, mesmo na vigência do regime especial de drawback, a decadência deve ser contada na forma do art. 173 do Código Tributário Nacional, com início no primeiro dia do exercício subsequente ao registro da declaração de importação.

Isso fica claro nos seguintes excertos do voto:

“A questão que se faz mister destacar é que o drawback suspende, por força do seu regime, o pagamento dos tributos alfandegários, e não o acontecimento do fato gerador tributário, que ocorreu quando do registro das DIs dos produtos importados.

O fato gerador dos tributos alfandegários, conforme se extrai da legislação tributária brasileira, ocorre na entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, o que se efetiva com o registro da DI e, desde logo revela que a obrigação tributária se constitui plena e imediatamente, conforme disposto no parágrafo primeiro do artigo 113 do Código Tributário Nacional ('CTN'), o qual dispõe ter a obrigação tributária principal nascimento com a ocorrência do fato gerador.

Tais tributos, porém, tem seu pagamento antecipado pelo importador, não impedindo, o regime de drawback, a ocorrência do fato gerador dos tributos alfandegários e a constituição da obrigação tributária, mas sim suspendendo o pagamento de uma obrigação já existente.

Consequentemente, como houve a ocorrência do fato gerador, tem-se início a contagem do prazo para sua formalização da obrigação tributária, que ocorre com o lançamento tributário, evento este que deve ocorrer no prazo improrrogável e ininterrupto de 5 (cinco) anos, conforme disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Resta claro que o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados do registro da DI, evento configurado pela legislação como sendo o fato gerador dos tributos aduaneiros.

Dessa forma, o lançamento tributário decai no prazo ininterrupto e improrrogável de cinco anos contados da data do registro da importação.”

O acórdão recorrido, por sua vez, decidiu de forma contrária, como atesta sua ementa:

“REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial do drawback é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em face da inadimplência do regime, levando-se em conta para o prazo de 30 (trinta) dias que o contribuinte teria após o término do prazo de suspensão fixado no Ato Concessório para pagar os tributos, devolver ou destruir os insumos importados. Esta posição prevaleceu à do relator que entendera que o termo inicial do prazo quinquenal teria início imediatamente após o prazo de 30 (trinta) dias conferido ao beneficiário para adotar uma das três alternativas fixadas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.” (Acórdão n.º 3101-00.300, de 17/11/2019)

Com isso, resta comprovada a divergência, devendo o agravo ser acolhido nessa parte.

Há uma questão elementar aqui.

A ementa transcrita pela autoridade prolatora do despacho em agravo é a ementa do acórdão n.º 3101-00.300 que, como mencionado no Relatório que precede o vertente voto, foi integrado pelo acórdão n.º 3101-001.623, que modificou a ementa voto. A decisão, ao final, restou assim ementada.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Havendo obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão, são cabíveis embargos de declaração para suprimir tais ocorrências.

DRAWBACK. DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento que a contagem do prazo decadencial no Drawback inadimplido é regulada pelo art. 173, inciso I do CTN (Acórdão n.º 9303-00.147), inclusive aplicável o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (REsp 973733/SC) segundo o

qual não havendo antecipação do pagamento nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é deslocado para o art. 173, inciso I do CTN.

IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CÓDIGO DE OPERAÇÃO. A falta não de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback exclui o benefício do Drawback em face da impossibilidade de verificação do vínculo exigido para atendimento de Regime

Ou seja, a ementa com base na qual o despacho em agravo considerou ter sido demonstrada a divergência de interpretação da legislação tributária, não é ementa que, ao final, prevaleceu no acórdão recorrido, uma vez que reformada na decisão tomada em sede de embargos de declaração.

Nesse contexto, necessário verificar se há risco de o lapso manifesto em que incorreu a autoridade prolatora do despacho em agravo ter influenciado a decisão do litígio, no caso, especificamente, na decisão tomada em juízo de prelibação. Em caso contrário, a meu juízo, deve ser aplicado o disposto no parágrafo 3º do artigo 59, combinado com o artigo 60, todos do Decreto 70.235/1972¹, de tal sorte que a incorreção cometida em juízo de prelibação não obste o prosseguimento do feito, desde que não importe em prejuízo a nenhuma das partes.

Como me parece ter ficado bem claro nas considerações precedentes, o acórdão paradigma indicado pela recorrente, ao fim e ao cabo, decidiu pela aplicação do critério insculpido no artigo 173 do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário decorrente do inadimplemento do compromisso de exportação de mercadorias importadas pelo Regime de Drawback Suspensão, fixando o *dies a quo* como sendo o “*primeiro dia do exercício subsequente àquele no qual poderia ter havido o lançamento, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao registro das Declarações de Importação*”. O recorrido não divergiu em relação à aplicação do critério definido no artigo 173, mas em momento algum indicou o dia do registro da declaração de importação como sendo o dia no qual o tributo já poderia ter sido lançado e, sim, o momento no qual a condição inerente ao Regime se resolve. Embora isso não fique claro na ementa do acórdão de embargos acima reproduzida, a fundamentação do voto não deixa dúvidas a respeito. Observe-se.

No Acórdão n.º 930300.147, de 11 de agosto de 2009, cujo voto condutor foi do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, colho os fundamentos da aplicação do regime jurídico da decadência com base no art. 173, inciso I:

“A primeira questão que se apresenta a debate diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontra-se ao

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

*abrigo de regime aduaneiro especial **em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE**. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado. (grifos meus)*

Por óbvio, no Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, *o lançamento não pode ser feito* no primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual ocorreu o registro da declaração de importação, mas, somente, depois do prazo concedido ao contribuinte para adotar as medidas previstas na legislação de regência para sua extinção – reexportação, destruição ou pagamento dos tributos devidos. Em outras palavras, embora isso não tenha sido explicado textualmente no acórdão recorrido, considerando os fundamentos do voto, conforme excerto acima, entende-se que o Colegiado decidiu que o prazo decadencial começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual expirou o prazo de 30 (trinta) dias concedido ao contribuinte para adotar uma das três medidas definidas no artigo 319 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos – Decreto 91.030/1985.

Conclui-se, assim, que a divergência foi comprovada.

Passo ao mérito.

Glosa de REs - falta de vinculação e código de operação incorreto

Como dito inicialmente, a primeira matéria admitida diz respeito à impossibilidade da glosa dos registros de exportação por falta de vinculação ao ato concessório e de indicação do código de operação incorreto.

A esse respeito, como se sabe, tenho uma posição já há muito consolidada.

O que se discute, no fundo, são os efeitos jurídico-tributárias do erro formal praticado pelo contribuinte.

Analisemos o fato à luz da legislação de regência.

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade suspensão, está previsto no inciso II do art.78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, combinado com o art.1º, inciso I, da Lei nº 8.402/92. O mais das vezes, ele garante o direito à suspensão, sob condição resolutiva, do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos destinados à fabricação de produtos que serão mais tarde exportados pelo beneficiário do Regime. A condição resolutiva, que converte a suspensão em isenção de impostos, é a de que a empresa efetivamente utilize os insumos na fabricação de produtos exportados, nas condições definidas em ato concessório expedido pela Secex. Vejamos a legislação aplicável.

Art.78 Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº8.402, de 1992)

(...)

Trata-se, por conseguinte, de típica isenção condicionada, fato que, como se sabe, atrai a aplicação dos artigos 111, 155 e 179 do Código Tributário Nacional, que têm o seguinte teor normativo (todos grifos acrescidos).

Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - **dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.**

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado **faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.**

(...) §2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (...)

O Registro de Exportação – RE, no caso do Drawback Suspensão, é o documento no qual o beneficiário do Regime registra o conjunto de informações natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracteriza a operação de exportação de uma mercadoria e define o seu enquadramento. Com base nas informações pertinentes ao programa, tais como o ato concessório que autorizou a operação, tipo de operação, tipo de mercadoria, enquadramento tarifário, preços etc, o contribuinte comprova a efetiva exportação dos produtos vinculada ao benefício fiscal concedido. Assim, embora se trate de uma obrigação de natureza acessória, por vezes até apontada como uma “mera formalidade”, o RE e as informações nele consignadas são, na verdade, o mais robusto elemento de prova de que as condições para concessão do benefício fiscal foram atendidas, e, por conseguinte, foi também atendido o disposto no artigo 179 do Código Tributário Nacional, no qual especificam-se as regras para concessão e fruição de benefício fiscal.

E, de fato, a regulamentação do programa, prevista no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 91.030/85, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores que deram origem à obrigação tributária ora controvertida, especifica o documento comprobatório de exportação com sendo o elemento de prova por meio do qual o beneficiário demonstrará o adimplemento do programa, exigindo, textualmente, a vinculação deste ao benefício fiscal correspondente.

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

Em relação a isso, não será demais lembrar que o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais veda aos conselheiros a prerrogativa de afastar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Outrossim, as disposições normativas de caráter infralegal determinam o correto preenchimento do documento de exportação. De fato, sem qualquer margem para dúvidas, a informação incorreta do código da operação no registro de exportação correspondente, assim como a falta de indicação do ato concessório ao qual a exportação está vinculada, trazem sérios prejuízos ao controle que o Estado exerce sobre a utilização do benefício fiscal em comento.

Portaria SCE n.º 02, de 1992:

Art. 10 – O Registro de Exportação no SISCOMEX – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§3.º As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no Anexo 'I' desta Portaria.

Verifica-se, portanto, que, tanto do ponto de vista legal quanto do ponto de vista factual, é essencial que os documentos eletrônicos (registros de exportação) contenham o correto enquadramento da operação e também sejam vinculados ao ato concessório correspondente.

E, no entanto, tal como destacou o i. Relator do processo na instância *a quo*, não foi isso que ocorreu no caso concreto. Segue fragmento do voto condutor da decisão recorrida.

O fundamento do lançamento limita-se pela conclusão da fiscalização que os RE's constantes do "Relatório de Comprovação de Drawback" apresentado à CACEX em 27/10/1997 (fls. 289/312) não atendem aos requisitos necessários para **constituírem** prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório n.º 0052-96/023-5, cabendo, assim, a exigência dos impostos suspensos por **OCASIÃO** das importações dos insumos.

As supostas irregularidades apontadas pela Fiscalização foram: a) Falta de vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório; b) Não enquadramento das exportações no código próprio de Drawback; e, c) Registros de Exportação sem a devida averbação do embarque das mercadoria (sic).

Com base na narrativa dos fatos e à luz da legislação tributária aplicável à matéria, resta introverso que, ao contrário do que defende a recorrente, “*o efetivo cumprimento das quantidades de mercadorias importadas e exportadas*” não é suficiente para comprovação do adimplemento do Programa. Por tudo o que foi dito até aqui, é clara a necessidade de que o sujeito passivo demonstre o emprego da matéria-prima importada sem o pagamento do imposto na fabricação do produto exportado, nos termos e condições estabelecidas no ato concessório correspondente.

Outrossim, a possibilidade de retificação das informações prestadas nos registros de exportação após o embarque das mercadorias, como reclamado pela recorrente, não supre a falta. É somente por ocasião do embarque das mercadorias que a Fiscalização Federal tem a possibilidade de cotejar as informações prestadas com a operação efetivamente levada a efeito. Depois disso, não haverá mais como fazê-lo.

Tampouco a disposição normativa que previa a comprovação da exportação mediante a apresentação do comprovante de exportação socorre à recorrente. Tal não afasta a exigência contida na Portaria SCE n.º 02, de 1992, acima reproduzida, nem no Regulamento Aduaneiro.

Finalmente, não será demais rememorar uma das regras mais comezinhas da legislação tributária na regulamentação da concessão de incentivo fiscal: o ônus probatório, nesses casos, é do contribuinte. Cabe a ele comprovar (em casos como este, justamente por meio das anotações consignadas no documento de exportação) que aquelas operações foram realizadas ao amparo do benefício fiscal que lhe foi concedido nos estritos termos exigidos em lei ou norma infralegal.

Decadência

Em relação à transcrição do prazo decadencial do direito que detém a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, entendo que, antes de mais nada, deve ser considerada a existência de uma pluralidade de normas.

No âmbito restrito da legislação aduaneira, parece-me que o artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/66 é o que aborda mais direta e especificamente a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. O artigo 638, embora trate da Revisão Aduaneira, que não é o caso dos autos, estabelece um parâmetro geral para contagem do prazo decadencial, fazendo menção textual à obrigatoriedade de que os artigos 752 e 753, cuja base legal é o art. 138 do Decreto-Lei n.º 37/66, sejam observados na contagem do prazo. Observe-se.

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada,(...)

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

(...)

Dizem os arts. 752 e 753 do Regulamento Aduaneiro (base legal artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/66).

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

(...)

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado ([Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 138, parágrafo único](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

(...)

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139](#)).

Portanto, se a questão repousa sobre os prazos limite definidos na legislação aduaneira para formulação da exigência, resta, então, incontroverso o critério a ser aplicado: em regra geral, o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173); porém, tratando-se de exigência de diferença de tributos, o prazo será contado da data do pagamento efetuado (art. 150²). No particular, se aplicada a legislação específica, uma vez que não tenha ocorrido o pagamento do Imposto de Importação, do IPI vinculado e das Contribuições, não se trata de exigência de diferença de tributos, razão pela qual o prazo deve observar os critérios estabelecidos no artigo 173 do CTN.

Mas, como disse, a aplicação de outras normas pode ser reclamada.

De fato, durante muito tempo, foi frequente o debate acerca da legislação que teria sido recepcionada pela Constituição Federal, ainda que formalmente, como apta que a disciplinar o prazo de decadencial, que, sabe-se, é matéria reservada à lei complementar. Dependendo do entendimento que se tivesse a esse respeito, considerava-se ou não que ao Código Tributário Nacional era reservada a competência para disciplinar a matéria.

Neste diapasão, demonstrou-se de especial importância a exegese do artigo 150 do CTN, que antecipa o *dies a quo* na contagem do prazo decadencial. Por longo período, discutiu-se se o pagamento antecipado seria ou não condição para contagem do prazo a partir da data da ocorrência o fato gerador do tributo e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo já poderia ter sido lançado, como reza a regra geral. Essa controvérsia, contudo, foi superada pela decisão tomada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos, REsp 973733/SC, conforme segue.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0) RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S) RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S) EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a

² Destaca-se que o *dies a quo* do prazo definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional é o da ocorrência do fato gerador do imposto e não do seu pagamento.

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração dedesarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Significa dizer que, a despeito do entendimento que se tenha acerca da legislação aplicável, se a específica ou a geral, em tratando de Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, o *dies a quo* será sempre o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual os tributos já poderiam ter sido lançados, uma vez que, a uma, não tenha havido antecipação de pagamento e, a duas, não se trata de exigência de diferença de tributos, mas de sua integralidade.

O exercício no qual o tributo já poderia ter sido lançado, no caso, é aquele em que se dá o encerramento do Programa, computando-se neste cálculo os trinta dias concedidos ao contribuinte para pagar espontaneamente os tributos devidos. Antes disso, não faria nenhum sentido efetuar o lançamento do crédito tributário em auto de infração ou notificação de lançamento.

Voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas