



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA TURMA**

---

|                    |                             |
|--------------------|-----------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10235.001175/99-84          |
| <b>Recurso nº</b>  | 202-114058 Voluntário       |
| <b>Matéria</b>     | IPI                         |
| <b>Acórdão nº</b>  | CSRF/02-02.618              |
| <b>Sessão de</b>   | 23 de abril de 2007         |
| <b>Recorrente</b>  | REFRIGERANTES DO AMAPÁ S.A. |
| <b>Interessado</b> | FAZENDA NACIONAL            |

---

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/01/1994 a 28/12/1994

Ementa: IPI. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Acolhido a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 28 de dezembro de 1994.

Ementa: ALCMS. SAÍDAS COM ISENÇÃO/SUSPENSÃO. Estando a conduta do contribuinte amparada pela Resolução Suframa nº 407/92, não revogada pela autoridade competente, bem como constatado de que a saída dos produtos, destinando-se a comercialização por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, pode ser efetivada sem efeito tributário, com suspensão do imposto, conclui-se pela improcedência do crédito exigido.

Recurso especial provido.

*gil*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
REFRIGERANTES DO AMAPÁ S.A.,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 28 de dezembro de 1994, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Henrique Pinheiro Torres e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento parcial ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora e da multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
Presidente



MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ.  
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 19 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FLAVIO DE SÁ MUNHOZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

## Relatório

Conforme se verifica nas fls. 02/05 tanto a matriz quanto a filial da empresa Refrigerantes do Amapá estão localizadas no interior da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana, que foi criada pelo art. 11 da Lei nº 8.387/91.

Segundo consta da descrição dos fatos de fls. 420, houve falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento matriz para sua filial atacadista. O estabelecimento atuado não utilizou a suspensão prevista no art. 40, XI, do RIPI/98 porque considerou que a Resolução Suframa nº 407 de 24/09/92 havia estendido às suas operações a isenção prevista no art. 45, XXI do RIPI/82 e 59, II, do RIPI/98.

Por meio da Decisão nº 70, de 24/02/2000 (fls. 510/513), a DRJ em Belém cancelou o auto de infração sob o argumento de que embora não exista amparo legal para a recorrente utilizar uma isenção que se refere à Zona Franca de Manaus, as saídas poderiam ter ocorrido ao amparo da suspensão prevista no art. 40, XI, do RIPI/98.

Houve recurso de ofício.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho proferiu o Acórdão nº 202-14.309, no qual, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso de ofício para reformar a Decisão nº 70, de 24/02/2000 da DRJ em Belém, sob a justificativa de que a tributação opera *ex legem* e com base na situação fática posta, não cabendo ao julgador dispensar crédito tributário com base em uma opção que não foi feita pelo contribuinte.

Regularmente notificado do Acórdão 202-14.309 em 20/06/2003, o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 545/566 em 16/07/2003, instruído com os documentos de fls. 567/573. Alegou que tendo o auto de infração sido lavrado em 29/12/1999 foram alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos entre 31/01/1994 e 28/12/1994, em face do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, alegou que a Resolução Suframa nº 407/92 estendeu à recorrente os benefícios fiscais previstos no DL nº 288, de 28/02/1967, inclusive a isenção prevista no art. 9º do referido decreto-lei. Acrescentou que aquele ato administrativo foi expedido com amparo no art. 11, § 2º da Lei nº 8.387/91, que remete ao art. 11 da Lei nº 8.256/91, que por sua vez determina a aplicação àquela zona de livre comércio o mesmo regime jurídico da Zona Franca de Manaus. Acrescentou que o art. 12 do Decreto nº 517, de 08/05/1992 determinou que deve ser aplicado à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus. Disse que a expressão “no que couber” referida nos citados dispositivos legais deve ser interpretada no sentido de que se aplica à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana tudo o que for possível da legislação da ZFM, não existindo lógica no raciocínio do fisco. Segundo a recorrente, não há sentido em onerar as operações ocorridas dentro da área de livre comércio e desonerar as remessas feitas de outros pontos do território nacional para aquela área, sob pena de instituir-se um benefício fiscal às avessas. Outro fato que confirmaria a interpretação de que todos os incentivos previstos para a ZFM foram estendidos para a ALCMS residiria no Convênio 52/92 que estendeu à ALCMS as condições contidas no Convênio ICM nº 65, de 06/12/1988. Acrescentou que o ato da Suframa tem fé pública e que não pode ser recusado por nenhum outro órgão público enquanto não for desconstituído, sob pena de violação do art. 37 da CF/88. De qualquer modo tendo obtido um ato administrativo que lhe permitia dar as saídas com isenção, não pode ser exigida a multa de ofício e nem os juros de mora, a teor do art. 100, parágrafo único, do CTN. Ainda que assim

não se entenda, invocou o art. 172 do RIPI/98 para argüir a improcedência do auto de infração, uma vez que a fiscalização não concedeu os créditos do imposto aos quais a recorrente tem direito, inclusive aqueles relativos a insumos isentos e tributados com alíquota zero, nos termos da jurisprudência do STF. Requereu a reforma da decisão recorrida para o fim de que seja cancelado o auto de infração.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator.

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Relativamente à decadência, verifica-se que não houve o pagamento antecipado do imposto, condição exigida expressamente pelo art. 151, § 1º do CTN para que se configure o lançamento por homologação.

Se não houve pagamento antecipado, não há o que ser homologado, pois a homologação deve recair sobre algo concreto. Sem a antecipação do pagamento, a Administração Tributária não tem como tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte e, portanto, não há que se falar na fluência do prazo de decadência.

A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que sem pagamento antecipado não se configura o lançamento por homologação, conforme se pode conferir na seguinte ementa:

*REsp 829028 / SP ; RECURSO ESPECIAL 2006/0054736-6 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 23/05/2006 Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2006 p. 119*

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTS. 150, § 4º E 173, I, DO CTN.**

*1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN. Precedentes da 1ª Seção.*

*2. O fato gerador ocorreu em 1989. Portanto, o prazo para constituir o crédito tributário iniciou-se em 1º.01.90, encerrando-se em 31.12.94, sem notícia de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Assim, a dívida acha-se fulminada pela decadência.*

*3. Recurso especial conhecido em parte e improvido.*

Desse modo, inexistindo lançamento por homologação a regra de contagem da decadência transfere-se para o art. 173, I do CTN. O período de apuração mais antigo abarcado pelo lançamento encerrou-se em 31/01/1994. O prazo do art. 173, I, do CTN iniciou-se em 01/01/1995 e encerrou-se em 31/12/1999. Tendo o auto de infração sido notificado ao contribuinte em 29/12/1999, claro está que não ocorreu a decadência em relação a nenhum período de apuração.

Relativamente ao mérito da autuação, verifica-se que com base no enunciado do art. 11, § 2º da Lei nº 8.387/91 a Resolução Suframa nº 407/92 (fl. 416) concedeu à recorrente os benefícios fiscais previstos no DL nº 288/67, com as alterações introduzidas pelo DL nº 1.435/75 e pela Lei nº 8.387/91.

O art. 11, § 2º da Lei nº 8.387/91 criou áreas de livre comércio em Macapá e Santana nos seguintes termos:

*Art. 11. É criada, nos Municípios de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, área de livre comércio de importação e exportação, sob regime fiscal especial, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento das regiões fronteiriças do extremo norte daquele Estado e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana. (Regulamento)*

*§ 1º O Poder Executivo demarcará, no prazo de noventa dias, área contínua onde será instalada a área de livre comércio, incluindo locais próprios para entrepostamento de mercadorias a serem nacionalizadas ou reexportadas.*

*§ 2º Aplica-se à área de livre comércio, no que couber, o disposto na Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991.*

Por sua vez, a Lei nº 8.256/91 criou as áreas de livre comércio nos Municípios de Pacaraima e Bonfim no Estado de Rondônia. Os benefícios fiscais para estas áreas estão previstos nos arts. 4º e 7º a referida lei nos seguintes termos:

*Art. 4º A entrada de mercadorias estrangeiras nas áreas de livre comércio de Pacaraima (ALCP) e Bonfim (ALCB) far-se-á com suspensão do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, que será convertida em isenção quando forem destinadas a:*

*I - consumo e venda interna nas áreas de livre comércio de Pacaraima (ALCP) e Bonfim (ALCB);*

*II - beneficiamento, em seus territórios, de pescado, pecuária, recursos minerais e matérias-primas de origem agrícola ou florestal;*

*III - agropecuária e piscicultura;*

*IV - instalação e operação de turismo e serviços de qualquer natureza;*

*V - estocagem para comercialização no mercado externo;*

*VI - (VETADO)*

*VII - bagagem acompanhada de viajantes, observados os limites fixados pelo Poder Executivo por intermédio do Departamento da Receita Federal.*

*(...)*

*Art. 7º Os produtos nacionais ou nacionalizados, que entrarem na Área de Livre Comércio, estarão isentos do Imposto sobre Produtos*

*Industrializados, quando destinados às finalidades mencionadas no caput do art. 4º. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)*

*§ 1º Ficam asseguradas a manutenção e a utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização dos produtos entrados na Área de Livre Comércio. (Incluído pela Lei nº 8.981, de 1995)*

Os incentivos fiscais que expressamente constam dos enunciados legais se referem apenas aos produtos enviados para as referidas áreas de livre comércio e não aos produtos que eventualmente nelas sejam fabricados. Em momento algum as leis específicas instituíram norma de isenção do IPI em relação aos produtos que eventualmente fossem fabricados no interior das referidas áreas de livre comércio.

Observem os senhores conselheiros que o art. 11 da Lei nº 8.387/91 limitou-se a criar as áreas de livre comércio em Macapá e Santana deixando de especificar quais os incentivos fiscais que lhes seriam atribuídos. O § 2º do referido artigo mandou aplicar “no que couber” o disposto na Lei nº 8.256/91 a qual, cerca de um mês antes da publicação da Lei nº 8.387/91, havia criado as áreas de livre comércio em Pacaraíma e Bonfim no Estado de Rondônia. Tendo em vista que não existe lógica em criar áreas de livre comércio desprovidas de incentivos fiscais, a expressão “no que couber” que consta do § 2º do art. 11 da Lei nº 8.387/91 deve ser interpretada no sentido de abranger os incentivos fiscais elencados nos arts. 4º e 7º da Lei nº 8.256/91. Em outras palavras: as áreas de livre comércio de Macapá e Santana no Amapá foram criadas à imagem e semelhança das áreas de livre comércio de Pacaraíma e Bonfim em Rondônia.

Entretanto, o mesmo raciocínio não pode ser aplicado em relação ao Decreto-lei nº 288/67, que criou a Zona Franca de Manaus. Vejamos.

A recorrente argumentou que o art. 11 da Lei nº 8.256/91, determinou que seja aplicado “no que couber a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus, com suas alterações e respectivas disposições regulamentares”.

Segundo a recorrente a aplicação “no que couber” da legislação da ZFM significa que deve ser aplicado tudo que for possível, o que incluiria todos os incentivos previstos para a Zona Franca de Manaus.

Não tem razão a recorrente. A aplicação “no que couber” da legislação da ZFM às áreas de livre comércio criadas pelas Leis nº 8.256/91 e 8.387/91 refere-se apenas aos aspectos administrativos e operacionais, como deixou claro o art. 12 do Decreto nº 517/92, *verbis*:

*Art. 12. Está a Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS sob a administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que deverá promover e coordenar sua implantação, sendo, inclusive, aplicado, no que couber, à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS, a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus, com suas alterações e respectivas disposições regulamentares.*

D 1

*Parágrafo único. A SUFRAMA cobrará preço público pela utilização de suas instalações e pelos serviços de autorização, controle de importações e internamentos de mercadorias na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana - ALCMS ou destas para outras regiões do País.*

A localização geográfica do art. 12 do Decreto nº 517/92 sob o Capítulo III – Da Administração da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana evidencia que os incentivos fiscais do DL nº 288/67 não foram estendidos às empresas localizadas nas áreas de livre comércio localizadas no Amapá. Isto porque o art. 111, II, do CTN estabelece que a interpretação da legislação tributária que trate de isenção deve ser literal, enquanto que o art. 97, VI, do CTN estabelece que as isenções só podem ser concedidas por meio de lei.

Desse modo, se as leis específicas que criaram as áreas de livre comércio de Pacaráima/Bonfim e de Macapá/Santana não instituíram isenção de IPI em relação às operações internas, não há como acolher as alegações da recorrente no sentido de que se deve aplicar ao caso concreto a interpretação teleológica, uma vez que existe enunciado legal expresso no sentido de que seja aplicada a interpretação literal.

Corroborando este entendimento a leitura dos arts. 90 a 92 e 93 a 94 do RIPI/98 que regulamentaram as áreas de livre comércio de Pacaráima/Bonfim e de Macapá/Santana, respectivamente. Nos referidos artigos regulamentares não consta absolutamente nada acerca de isenção do IPI em relação às operações efetuadas no interior das aludidas áreas de livre comércio.

Em face do enunciado do art. 111, II, do CTN, a Resolução Suframa nº 407/92 não poderia ter concedido à ora recorrente *“pelo prazo estabelecido no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, os benefícios fiscais previstos no Decreto-lei nº 288, de 25 de fevereiro de 1967 (...)”*.

Desse modo, a isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67, regulamentada pelo art. 59 do RIPI/98 é específica para contribuintes domiciliados na Zona Franca de Manaus e não pode ser estendida por meio de ato administrativo a um contribuinte localizado na área de livre comércio de Macapá e Santana, sob pena de violação dos arts 97, VI; 111, II, e 176 do CTN.

Contudo, é inegável que a conduta da recorrente pautou-se por um ato administrativo que gozava de presunção de legitimidade e veracidade. Conquanto não se trate de um ato normativo de caráter geral, a Resolução Suframa nº 407/92 concedeu indevidamente os benefícios fiscais previstos no DL nº 288/67 à ora recorrente. O imposto não foi lançado nas notas fiscais porque a recorrente entendia que estava amparada pela mesma isenção prevista no art. 59, I, do RIPI/98 que se refere a contribuintes domiciliados no interior da ZFM. Tendo em vista que agiu nos termos especificados no ato da Suframa, deve ser aplicado por analogia o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN para excluir do lançamento a multa de ofício e os juros de mora. Esclareço aos senhores conselheiros que o emprego da analogia no caso concreto não viola as prescrições do art. 108 do CTN porque estamos tratando de dispensa de penalidade e não da exigência de tributo não previsto em lei.

Por outro lado, o fato de a Resolução nº 407/92 revestir-se da presunção de legitimidade, não elide a fiscalização e o lançamento do imposto, a teor do art. 97 da Lei nº 4.502/64.

Existindo, de um lado, atribuição legal de competência para a Receita Federal fiscalizar e lançar o tributo e, de outro lado, não existindo autorização legal para a exclusão do imposto com base na observância de atos administrativos, é improcedente o pleito da recorrente neste sentido.

No tocante ao fato da tributação das operações internas violar a lógica da instituição de uma zona de livre comércio, tal argumento encerra uma questão pré-jurídica que incumbia ao legislador ter considerado na época da elaboração da lei. Uma vez instituída a área de livre comércio, compete aos órgãos das administrações ativa e judicante velarem pelo fiel cumprimento da lei da forma como foi incorporada ao ordenamento jurídico. Assim, se o art. 11, § 2º da Lei nº 8.387/91 mandou aplicar no que couber a Lei nº 8.256/91, e se nesta lei não está previsto de modo expresse que as operações internas na área de livre comércio estão isentas do IPI, não pode a Administração Pública conceder tal benefício com base na interpretação teleológica, sob pena de negar vigência ao art. 111, II do CTN.

Quanto aos convênios relativos ao ICMS, considero que são impertinentes ao caso concreto, pois do fato de serem estendidos benefícios fiscais no âmbito da legislação estadual, não decorre logicamente a conclusão de que devam ser estendidos, à mesma área, benefícios fiscais previstos na legislação federal.

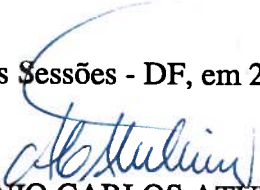
Relativamente ao reconhecimento dos créditos com base no art. 172, do RIPI/98, a própria recorrente transcreveu o referido artigo na fl. 565 do recurso. Tal dispositivo regulamentar manda considerar como se estivessem escriturados os créditos que o contribuinte **comprovemente** tiver direito, desde que sejam alegados até a impugnação.

Ora, no caso vertente a recorrente além não ter feito a alegação até a impugnação, deixou de comprovar a existência dos créditos, pois não trouxe nenhum documento aos autos. O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a prova documental, salvo as exceções previstas, deve ser juntada ao processo com a impugnação. Não tendo o contribuinte se desincumbido deste ônus processual, descabe a determinação de diligência com o fito de inverter o ônus da prova. A alegação acerca do volume de documentos que seria juntada ao processo não tem fundamento, uma vez que a que a recorrente poderia pelo menos ter apresentado as cópias do livro de registro de entradas demonstrando que os créditos existiram e que foram escriturados. Com a juntada deste livro, se houvesse alguma dúvida, aí sim poderiam ser baixados em diligência os autos para conferência. Tendo em vista que no caso concreto nem sequer existe um começo de prova, não há como se levar em conta os créditos somente agora alegados pela recorrente.

Da mesma forma, em face de a recorrente também não ter apresentado a prova documental das aquisições de insumos isentos e sujeitos a alíquota zero, não há sentido em analisar o cabimento ou não de tais créditos.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas e tão-somente para excluir a multa de ofício e os juros de mora com base no art. 100, parágrafo único, do CTN.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2007.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM



## Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Redatora Designada.

Ouso divergir do ilustre relator, ainda que notavelmente bem motivou o seu entendimento. Conforme relatado, a recorrente foi intimada a recolher crédito tributário, por haver dado saída supostamente tributável dos produtos constantes dos demonstrativos do "IPI-BEBIDAS Apurado", sem os correspondentes lançamentos e recolhimentos do imposto devido, nos períodos de apuração de 31/01/1994 a 31/12/1998.

Segundo consta da descrição dos fatos de fls. 420 houve falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento matriz para sua filial atacadista. O estabelecimento autuado não utilizou a suspensão prevista no art. 40, XI, do RIPI/98 porque considerou que a Resolução Suframa nº 407 de 24/09/92 havia estendido às suas operações a isenção prevista no art. 45, XXI do RIPI/82 e 59, II, do RIPI/98.

Por meio da Decisão nº 70, de 24/02/2000 (fls. 510/513), a DRJ em Belém cancelou o auto de infração sob o argumento de que embora não exista amparo legal para a recorrente utilizar uma isenção que se refere à Zona Franca de Manaus, as saídas poderiam ter ocorrido ao amparo da suspensão prevista no art. 40, XI, do RIPI/98.

Duas matérias devem ser analisadas. A primeira, diz respeito à decadência, e a segunda, envolvendo o mérito propriamente da isenção/suspensão do IPI, nas saídas realizadas pela recorrente.

### Decadência

Com relação à decadência do IPI, prende-se a questão apenas a aplicabilidade dos artigos 150 § 4º, e do art. 173, ambos do CTN. Registro entendimentos divergentes até mesmo no STJ sobre a forma de contagem do prazo decadencial, motivo pela qual, inexistente posicionamento conclusivo sobre a matéria.

Esta Eg. CSRF tem acertadamente, no meu entender, manifestado entendimento de que não importa, no caso, ter ou não ocorrido pagamento do tributo para efeito do deslocamento do prazo decadencial (fato gerador ou exercício seguinte à da ocorrência do fato). Explico.

Caracteriza-se o lançamento do IPI como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:



*“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.*

*§ 4º 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”.*

Sobre o assunto tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator-designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

*“Em conclusão:*

- a) nos impostos que comportam lançamento por homologação..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*
  - b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*
  - c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*
  - d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*
  - e) as conclusões de “c” e “d” acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*
  - f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.”*
- 

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação o Acórdão n.º 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo em parte :

*"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento" estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração" Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.*

*Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.*

*Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra. e de há bom tempo. quase todos*

*os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o "... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".*

*Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.*

*Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.*

*Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.*

*De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. " (grifo nosso)*

*É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:*

*"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 .*

*Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de "auto-lançamento."*

*Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.*

*Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)*

*Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação ..... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".*

*O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."*



Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e tendo o IPI natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à contribuição para o IPI, para os fatos geradores ocorridos no período antes de 28/12/94, vez que a ciência ao auto de infração se verificou em 29/12/99, portanto, há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

### MÉRITO

No mérito propriamente, penso acertado o entendimento de que nada deve ser exigido da contribuinte, quer pela procedência conforme Resolução da Suframa não invalidada por quem de direito (isenção), quer pela suspensão do imposto, por se tratar de saída de produtos, destinados a comercialização por outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A Resolução Suframa nº 407/92 estendeu à recorrente os benefícios fiscais previstos no DL nº 288, de 28/02/1967, inclusive a isenção prevista no art. 9º do referido decreto-lei. O precitado ato administrativo foi expedido com amparo no art. 11, § 2º da Lei nº 8.387/91, que remete ao art. 11 da Lei nº 8.256/91, que por sua vez determina a aplicação àquela zona de livre comércio o mesmo regime jurídico da Zona Franca de Manaus. O art. 12 do Decreto nº 517, de 08/05/1992 determinou que deve ser aplicado à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana a legislação pertinente à Zona Franca de Manaus.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) que administra a Zona Franca de Manaus - ZFM, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Penso razoável a interpretação adotada pela recorrente de que a expressão “*no que couber*” referida nos citados dispositivos legais deve ser interpretada no sentido de que se aplica à Área de Livre Comércio de Macapá e Santana tudo o que for possível da legislação da ZFM. Segundo a recorrente, não há sentido em onerar as operações ocorridas dentro da área de livre comércio e desonerar as remessas feitas de outros pontos do território nacional para aquela área, sob pena de se instituir um benefício fiscal às avessas.

Outro fato que confirmaria a interpretação de que todos os incentivos previstos para a ZFM foram estendidos para a ALCMS residiria no Convênio 52/92 que estendeu à ALCMS as condições contidas no Convênio ICM nº 65, de 06/12/1988.

Mas, ainda que assim não o fosse, importante ressaltar estarmos diante de um ato legal de uma autarquia, órgão público (Suframa), que até prova em contrário possui

legitimidade. No meu entender, deve ser respeitado pelos entes públicos enquanto não for desconstituído. O ato administrativo tem presunção de legitimidade na medida em que nasce com a presunção de que editados em consonância com o ordenamento jurídico.

Não se discute o fato de que a Administração Pública competente pode e deve revogar um ato quando entender que, embora se trate de um ato válido, que atenda a todas as prescrições legais, não está de acordo com a lei, ou não atende adequadamente ao interesse público no caso concreto. Mas, a revogação deve ocorrer por quem detém a competência para o ato.

A competência, assim, pode ser vista como um limite à revogação, posto que o agente competente é elemento essencial para a validade do ato revogatório. A retirada do ato administrativo, se materializada através da revogação ou cassação. Quando o ato administrativo apresenta desconformidade com a lei, em sua formulação, deve ser anulado por ato da própria administração ao revê-lo, quer por provocação de terceiros, ou, ainda, por decisão do Poder Judiciário. Assim, o ato ilegítimo ou ilegal deve ser extirpado do universo jurídico, já que padece de vício insanável. Não sendo o caso dos autos, voto no sentido de manter o procedimento adotado pela contribuinte, eis que amparado na Resolução Suframa n.º. 407/92.

Cabe aqui um registro pessoal quanto a interpretação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, dispositivo citado pelo Ilustre Conselheiro. No meu sentir, o dispositivo legal, traz uma regra, aplicável em duas situações, a saber: (i) em casos de revogação de atos provenientes de outra repartição pública. Não é o caso dos autos. (ii) nos casos em que não tiver ocorrido a revogação, mas se refere aos atos proferidos dentro da esfera de competência de um mesmo ente governamental. Assim por exemplo, a RFB pode se manifestar sobre suas Consultas, atos de fiscalização, e práticas reiteradas de sua própria atribuição funcional, mas, no entender desta Conselheira, não de outra repartição Pública, como é o caso (Suframa). É um aspecto formal que deve prevalecer.

No mais, ainda que os meus colegas de Turma não entendam desta forma, há que se lembrar fato ensejador da decisão de ofício assim exposta:

*. Ainda que diante dessa circunstância, não se pode ignorar, de outra parte, até mesmo porque está informado no preâmbulo da descrição dos fatos, no auto de infração (fl. 420), que, efetivamente, como constatarem os próprios autores do procedimento, toda a produção do estabelecimento fiscalizado (galpão 01) tem como destinatária a filial da mesma contribuinte inscrita no CNPJ sob o n.º. 05.878.442/002-30 (galpão 02), a qual exerce a atividade de comércio atacadista de bebidas (fl. 508), equiparando-se a estabelecimento industrial, por força do disposto no art. 9º., inciso III, do RIPI/1998.*

*. Essas operações, que, como reconhecem os autuantes, constitui mero trânsito, podem revestir-se da forma de remessa para comercialização e o produto sair do estabelecimento fabricante com suspensão do imposto, sem repercussão tributária, nos moldes do que faculta o art. 40, inciso XI, do RIPI/1998, hipótese em que não há lançamento de débito do IPI pelo estabelecimento remetente, mas somente pela filial destinatária, por ocasião da saída do produto do estabelecimento atacadista equiparado a industrial, quando ocorrer o fato gerador do imposto.*

Conclusão;

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para: (i) acolher a preliminar de mérito da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 28 de dezembro de 1994; e (ii) no mérito propriamente, cancelar a exigência fiscal, tendo em vista a conduta do contribuinte encontrar-se amparada pela Resolução Suframa nº 407/92, bem como, pelo fato constatado de que a saída dos produtos, destinando-se a comercialização por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, pode ser efetivada sem efeito tributário, com suspensão do imposto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2007.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ 