



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10283.000944/2007-96  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-004.395 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2018  
**Matéria** II/IFI VINCULADO - SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO CONDIÇÕES  
**Recorrente** LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/12/2004 a 31/12/2005

SUSPENSÃO DE TRIBUTOS. CONDIÇÃO. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

A condição que vincula a suspensão dos tributos, como vantagem fiscal, a eventos futuros e incertos, impede o início da contagem da decadência, enquanto não implementada, afastando a regulação do lapso extintivo pelo art. 150, § 4º do CTN. Além do que, em função da suspensão dos tributos devidos, não ocorre antecipação de pagamento, circunstância que determina a aplicação do art. 173, I do mesmo diploma, consoante entendimento fixado no REsp n° 973.733-SC, julgado sob o rito do recurso repetitivo, de observância impositiva pelas turmas julgadoras do CARF, *ex vi* do art. 62 do seu regimento interno.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em modificação de critério jurídico o procedimento fiscal, decorrente de processos administrativos que sinalizam a prática de infração à legislação fiscal, que exige os tributos devidos pelo descumprimento de condição suspensiva, não havendo que se falar em homologação de lançamento nos autos onde verificada a conduta infracional.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/12/2004 a 31/12/2005

DEFESA. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede impugnatória não podem ser deduzidas em recurso voluntário devido à perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se sua preclusão consumativa.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Cassio Schappo acompanhou pelas conclusões.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Cassio Schappo (suplente convocado), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausentes os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (justificadamente).

## **Relatório**

Cuida-se de lançamento de II/IPI-Vinculado decorrente de desvio, por qualquer forma, de bens importados com suspensão de tributos, ante o descumprimento das condições estabelecidas em Programa Especial de Exportação da Amazônia Ocidental – PEXPAM.

Em impugnação o contribuinte sustentou a decadência do direito de exigir o crédito tributário, por força do art. 150, § 4º do CTN, bem assim, que houve modificação do critério jurídico pelo lançamento, ao passo que ditos “PEXPAMs” (*sic*) teriam sido revistos nos processos administrativos citados no próprio relatório fiscal, sendo encerrados sem exigência de eventuais impostos a pagar, o que consubstanciaria homologação do procedimento adotado.

Houve diligência determinada pela autoridade julgadora de piso para juntada de documentos, de emissão da SUFRAMA, que demonstrassem o prazo final para o cumprimento dos compromissos de exportação.

Em manifestação de diligência o contribuinte insistiu na decadência do lançamento e alteração de critério jurídico, sustentando, ainda, que os documentos coligidos não demonstravam o descumprimento da legislação.

A DRJ Florianópolis/SC deu parcial provimento à impugnação para afastar do lançamento fatos impositivos alcançados pela decadência, *verbis*:

*“DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. TRIBUTOS SUJEITOS A HOMOLOGAÇÃO. CONDIÇÃO SUSPENSIVA OU RESOLUTÓRIA DA*

*EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPEDIMENTO AO LANÇAMENTO.*

*Os tributos sujeitos a homologação, nos casos de haver condição suspensiva ou resolutória da exigência do crédito tributário, que impeçam o lançamento, têm a contagem do prazo decadencial de acordo com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/1966, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

O recurso voluntário asseverou a decadência da integralidade do lançamento; impossibilidade de apresentação de novas provas, conforme determinado em diligência, demandando a declaração de nulidade do auto de infração; que os documentos acostados aos autos não demonstravam o descumprimento da legislação pelo contribuinte; e, a impossibilidade de revisão do lançamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Preliminarmente, acentuo que as questões não expressamente deduzidas em impugnação não serão conhecidas nesta assentada, por se encontrarem recobertas pela incontrovérsia e alcançadas pela preclusão consumativa, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, a seguir transcritos:

*“Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”*

Na lição de Fredie Didier Júnior<sup>1</sup>, a preclusão consumativa consiste na perda da faculdade processual pelo seu não exercício ou pelo exercício inadequado, nesses termos:

<sup>1</sup> Curso de direito processual civil. Volume I. 11ª edição. Salvador: Ed. JusPodium, 2009. Págs. 283/284.

*“A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo.*

(...)

*É o que ocorre, por exemplo, quando a parte oferece sua contestação ou interpõe seu recurso de apelação no quinto dia do prazo (que é de quinze dias, relembre-se), mas esquece de deduzir um argumento importante; como já exerceu e consumou sua faculdade de recorrer, não pode, nos 10 dias restantes do prazo, corrigir, melhorar ou repetir a contestação/recurso.”*

No mesmo sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López<sup>2</sup>:

*“A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou exercício de algum poder ou direito processual.*

*Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.*

(...)

*Nessa mesma linha, o art. 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento.”*

Nesse diapasão, representa inovação recursal a alegação atinente ao pretenso cumprimento da legislação tributária e, por conseqüência, inexistência da infração.

Isso se verifica porque dito argumento não constou da impugnação, mas tão-somente a partir da manifestação à diligência, apresentada pelos noveis patronos do recorrente, lembrando que dita faculdade de manifestação não confere reabertura de prazo recursal, muito menos oportunidade de contestação complementar.

<sup>2</sup> Processo administrativo fiscal federal comentado. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. Pág. 78.

Como assinalado nas citações feitas, a impugnação delimita a extensão do contencioso administrativo, não permitindo a variação do debate pela inclusão de temas contemporâneos ao lançamento e não expressamente arguidos no momento adequado.

Tocante à inadmissão da prova produzida em diligência, por ser matéria superveniente à impugnação, será conhecida e devidamente enfrentada.

Nesse passo, a defesa argumenta a impossibilidade de produção de prova nessa fase processual, a uma, porque já teria se operado a decadência e, a duas, porque a falha de instrução processual demandaria a declaração de nulidade do feito e não a sua complementação.

A decadência será tratada a seguir, mas, *a priori*, não guarda qualquer relação com o tema “prova” abordado no tópico.

Já a inadmissibilidade da prova mostra-se improcedente, porquanto, sob a ótica do lançamento, os documentos requeridos pela autoridade julgadora de primeiro grau eram prescindíveis ao deslinde da questão, haja vista que, no seu entender, o *dies a quo* do interregno decadencial corresponderia à data constante da correspondência firmada pela SUFRAMA, onde comunicada a infração verificada.

À luz da argumentação exposta em impugnação, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e no exercício de atribuição legalmente deferida, a autoridade julgadora de primeira instância determinou, de ofício, a realização de diligência que entendeu necessária para a solução da demanda, não havendo que se falar em defeito original na instrução probatória do processo, como defende o recorrente.

Respeitante à preambular de mérito – decadência –, quero registrar que, em meu entendimento, é condição *sine qua non* para configuração da prescrição e da decadência a existência de inércia por parte do detentor do direito.

Desse modo, havendo qualquer obstáculo que impeça o exercício desse direito, não há como reconhecer sua perda.

Como bem destacado pela decisão reclamada, a pendência de condição, suspensiva ou resolutória, eis que dependente de evento futuro e incerto, impede o pleno exercício do direito enquanto não implementada.

No caso vertente, o contribuinte era beneficiário de suspensão do Imposto de Importação – II e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – vinculado à importação, suspensão esta condicionada ao compromisso de empregar os bens importados em produtos destinados à exportação, segundo projeto aprovado pelo órgão competente.

Logo, enquanto não findo o prazo concedido para cumprimento do compromisso de exportação, não haveria possibilidade jurídica de exigir os tributos suspensos, até porque inexistia razão para essa medida.

No entanto, a partir do vencimento do aludido prazo sem o cumprimento das condições ajustadas, nasce o direito de exigir o crédito tributário respectivo, sendo que o prazo para o seu exercício vem disciplinado nos arts. 173, I do Código Tributário Nacional e art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)” (destacado)*

*“Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.” (destacado)*

Como não bastasse, a suspensão dos tributos, à época dos fatos impositivos, acarretou a ausência de “antecipação de pagamento”, essencial à vindicada aplicação do art. 150, § 4º do CTN, como decidido pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, no REsp 973.733-SC, julgado no rito dos recursos repetitivos, de observância impositiva no âmbito do CARF, nos termos do art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015):

***“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 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 impositivo, 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 de desarrazoado 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 impositivos 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." (grifos no original)*

Portanto, correta a exegese empreendida pela decisão recorrida, ao tomar como fato jurídico desencadeador da decadência, o prazo final para o cumprimento do compromisso de exportação, conforme demonstrativo de efls. 3.507/3510.

Assim, os fatos geradores mantidos no lançamento, pela DRJ, não foram alcançados pela decadência, permanecendo hígidos.

No mérito, propriamente dito, concernente à alteração de critério jurídico, também não assiste razão ao recorrente.

O argumento defensivo sustenta que os processos administrativos citados no relatório fiscal teriam promovido o exame de legalidade da suspensão, em especial o cumprimento dos requisitos à sua fruição, sem qualquer exigência, de modo que o lançamento incorreria em violação aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional ao inovar o critério jurídico.

Todavia, diversamente do que prega o recorrente, não houve qualquer homologação ou acatamento dos procedimentos adotados pelo contribuinte nos sobreditos processos. Pelo contrário, foram eles a fonte primária do procedimento fiscal que redundou na exigência em debate, uma vez confirmada a infração.

Ou seja, a partir dos mencionados processos é que se iniciou o procedimento fiscal, motivo pelo qual não há que se falar em qualquer homologação.

Essa situação fica bastante clara na descrição dos fatos da autuação:

*“3) Ocorre que, por meio de diversos ofícios às fls 392-409, a Suframa denunciou à Receita Federal o não cumprimento do Programa Especial de Exportação da Amazônia Ocidental (PEXPAM) pelo contribuinte. Esses ofícios referem-se aos seguintes PEXPAM: 0519/2003, 1422/2002, 1423/2002, 2120/2001, 078/2001, 2204/2001, 3023/2001, 0675/2001, 2255/2001, 4115/2000, 1429/2001, 3019/2001, 3497/1999, 2255/2001, 3496/1999, 4232/1999, 4234/1999.*

*4) Esses ofícios foram objetos dos seguintes processos administrativos: 10283.000362/2005-48, 10283.005494/2004-85, 10283.004056/2005-81, 10283.000327/2005-29 e 10283.005895/2004-35.*

*5) Dos autos desses processos extrairam-se informações e documentos utilizados no presente auto de infração às fls 391 e 410-439.*

*6) Com base nessas informações, instaurou-se o procedimento fiscal para apurar as conseqüências tributárias dos fatos narrados pela referida autarquia, conforme termo às fls 283, em especial os itens 3-7.”*

Também a decisão de primeiro grau se encarrega de aclarar o ocorrido:

*“Essa alegação é totalmente desprovida de fundamentação legal e fática. Como bem sabe a impugnante e se pode comprovar pelos documentos que encerram os processos administrativos referentes aos PEXPAM em apreço (v. fls. 604/605 – PEXPAM 0519/03, PEXPAM 0675/01 e 2255/01 fls. 607/609, PEXPAM 1429/01 fls. 610/612; PEXPAM 4115/00 e 3019/01 fls. 613/615; PEXPAM 007/01, 2120/01, 2204/01, 3023/01, 3496/99, 3497/99, 4232/99 e 4234/99 fls. 616/618) aqueles processos foram baseados unicamente em declarações da interessada a respeito do não cumprimento do compromisso de exportar as mercadorias.*

*Como se vê, os processos administrativos que a impugnante quer fazer crer que agora estão sendo revistos foram, em verdade, unicamente processos nos quais a interessada declarou que não havia exportado determinadas mercadorias que haviam sido importadas ao amparo do programa de benefício fiscal e que recolhera os impostos sobre elas incidentes. Em outras palavras, não se tratou de fiscalização realizada pela autoridade competente que teria homologado o lançamento e que estaria sendo indevidamente revisto no presente processo.”* (destacado)

Logo, não houve qualquer aquiescência às providências adotadas pelo contribuinte naqueles feitos, como postula, uma vez que, ao se detectar o descumprimento das

---

regras suspensivas, por ele próprio informado, foi instaurado o competente procedimento fiscal para averiguação da correta apuração dos tributos devidos.

Por consequência, inexistente qualquer modificação de critério jurídico por parte da Administração Tributária, simplesmente porque não houve manifestação precedente em sentido oposto sobre a questão.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl