MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10283.006076/87-25
SESSÃO DE	:	20 de agosto de 2002
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.370
RECURSO Nº	:	110.797
RECORRENTE	:	SARATOGA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDA	:	ALF/PORTO DE MANAUS/AM

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. Não se conhece da matéria relativa à prescrição intercorrente se esta não for recorrida pelo interessado.
NORMAS PROCESSUAIS – PRECLUSÃO – Não se conhece, na fase recursal, de matéria não agitada na fase impugnatória, pena de supressão de instância.
VALOR ADUANEIRO – SUBFATURAMENTO – Comprovada a inobservância das disposições atinentes à determinação do Valor Aduaneiro e incomprovadas as alegações recursais, mantém-se a decisão singular.
RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, não tomar conhecimento da preliminar de prescrição intercorrente, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis e Nilton Luiz Bartoli e, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto quanto à preliminar a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 20 de agosto de 2002

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

IRINEU BIANCHI
Relator

08 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausente o Conselheiro HÉLIO GIL GRACINDO.

Mmm/1

RECURSO Nº	:	110.797
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.370
RECORRENTE	:	SARATOGA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDA	:	ALF/PORTO DE MANAUS/AM
RELATOR(A)	:	IRINEU BIANCHI
RELATORA DESIG.	:	ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

A empresa supramencionada teve contra si lavrado o Auto de Infração de fls. 1/3, cujos fatos podem ser assim resumidos:

Com base no art. 90, do Decreto nº 91.030/85 e art. 9º, do Acordo de Valoração Aduaneira (Decreto nº 92.930/86), foi lavrado o presente Auto de Infração, uma vez que os valores declarados nas DI's nº 14930/86, 01938/87 e 01939/87, estavam abaixo dos valores corretamente aceitos em uma operação normal de mercado, configurando-se, assim, o subfaturamento ao serem comparados com o preço de mercadoria idêntica nos termos do art. 15, § 2º, do referido Acordo.

A contribuinte, de forma tempestiva, apresentou a impugnação de fls. 5/12, alegando, basicamente, o seguinte:

Antes de mais nada, faz-se mister esclarecer que, dado o elevado número de fabricantes, o que, por conseqüência, gera alta concorrência, bem como a depreciação tecnológica do produto importado (vídeo cassete), necessariamente enseja a oscilação do preço de tal mercadoria, aliás, fato este ratificado pelas inúmeras alternativas de aquisição: arrematação de modelos superados a preços mais baixos, aquisição de aparelhos de tecnologia diversa da nossa, enfim, uma série de fatos que proporcionam uma mutabilidade no *quantum* do bem importado.

Ressalte-se, ainda, que constitui outro fator de variação do preço, o fato de se importar diretamente das *Trade Companies*, entrepostos comerciais situados em Miami – zona de exportação não sujeita ao Fisco americano, com as quais a interessada transaciona.

O Auto de Infração é constituído de uma série de irregularidades, quais sejam, desprezou o valor da transação, desprezou o princípio constitucional da livre iniciativa, descumpriu o item 3, do artigo 2º, do Acordo de Valoração Aduaneira, bem como usou indevidamente o preço do mercado do importador, quando o correto seria o da praça do exportador, e, por fim, feriu o artigo 11, do retrocitado Acordo, pelo que, sem dúvida, estamos diante de um cerceamento de defesa.

E mais, não pode subsistir o presente Auto de Infração, uma vez que todo ele foi embasado em mera presunção, o que, por conseqüência, à luz da boa doutrina e da jurisprudência, jamais pode convalescer. Aliás, inúmeras decisões, tanto do Conselho de Contribuintes, bem como do Tribunal Federal de Recursos, são no sentido de não aceitar quaisquer exigências fiscais com amparo em prova presumida, razão pela qual carece o Auto de Infração de sustentáculo, pois, em sede de Direito Tributário, não há compatibilidade entre presunção e os princípios da legalidade e tipicidade da tributação.

Por fim, requereu a nulidade do Auto de Infração, por ser o mesmo, em seu todo, improcedente.

Às fls. 32/36, repousa um Auto de Infração Complementar, motivado pela não inserção de correção monetária no primitivo Auto de Infração. Logo, consoante reza o art. 541 e seu parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, deve-se complementar o valor da exigência fiscal.

Devidamente notificada, a contribuinte apresentou nova impugnação contra a lavratura do Auto de Infração Complementar, sendo que, conforme se depreende às fls. 43/51, aduziu as mesmas alegativas da exordial peça impugnatória.

Às fls. 70/73, encontramos as contra-razões à impugnação ofertadas pela própria AFTN autuante, sendo que dela se extrai que o presente Auto de Infração não foi lavrado em cima de meras suposições, como quer a contribuinte, mas, induvidosamente, de acordo com os preceitos legais em vigor, pelo que são improcedentes os argumentos da interessada, devendo ser mantida a exigência fiscal.

O julgador singular, apreciando a impugnação da contribuinte, julgou-a improcedente, ementando da seguinte forma:

> VALOR ADUANEIRO. Comprovada em processo inobservância às disposições atinentes à sua determinação, disciplinadas pelo artigo 90, do RA (Decreto 91.030/85). Ação Fiscal Procedente.

As razões do *decisum* de Primeira Instância podem ser assim resumidas (fls. 74/76):

Exige-se o presente crédito tributário vez que a empresa interessada violou as disposições preconizadas no artigo 90, do Decreto 91.030/85 (RA), combinado com o artigo 2º, § 1º, alínea "b" e artigo 9º, do Decreto 92.930/86.

Na verdade, após a análise da Fiscalização, constatou-se que houve aviltamento do preço da mercadoria vídeo cassete, ao ser comparado com o preço

normal de mercadoria idêntica, sendo utilizado o segundo método de valoração aduaneira, cujas disposições estão normatizadas no artigo 2º, § 1º, alínea "a", do Decreto 92.930/86.

No que concerne às alegações da contribuinte em dizer que os preços estavam abaixo do normal, o que justificaria sua conduta, não retratam a verdade, uma vez que as DI's números 14930/86, 01938/97 e 01939/87 espelham que o valor das mercadorias foi substancialmente afetado em relação ao valor de mercadorias idênticas adquiridas do mesmo país exportador para o mesmo país importador, em épocas bem próximas.

Não há que se falar em irrelevância da aplicação do valor aduaneiro à Zona Franca de Manaus, por se tratar de área alcançada por benefícios do DL 288/67, vez que conforme reza o Código Tributário Nacional, em seu artigo 157, a isenção não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, razão pela qual, verificando as irregularidades praticadas pela mesma, procede a cobrança fiscal.

Assim, restando constatada a substancial diferença no preço das mercadorias, deve a autoridade aduaneira fazer os ajustes necessários e exigir o pagamento integral dos direitos aduaneiros, conforme preconiza o Anexo I, do Decreto de Valoração Aduaneira, uma vez que o caso em análise se trata de subfaturamento dos preços.

Irresignada com a decisão monocrática, a contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário (fls. 144/162) a este Conselho de Contribuintes, aduzindo as mesmas alegações da peça impugnatória, acrescentando, apenas, o seguinte:

Preliminarmente:

Conforme a Instrução Normativa SRF 42, de 16/08/81, a autoridade competente para a fiscalização externa, ou seja, auditorias nas empresas em relação às operações aduaneiras é da Delegacia da Receita Federal, em Manaus, logo, como no caso em tela, o Inspetor da Receita Federal foi quem realizou tal atividade, é de se considerar nulo o presente processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 59, I, do Decreto nº 70.235/72.

Pode ser considerado nulo, também, o processo em análise, vez que houve capitulação indevida, ou seja, está citado como fundamento para aplicação da penalidade o artigo 303 do RIPI, e dado como infringido o artigo 90, do Regulamento Aduaneiro, caracterizando-se, assim, o cerceamento ao direito de defesa, nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72.

Mérito:

É de notório conhecimento que a Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio criada pelo Decreto-lei 288/67, sendo que as importações para cá realizadas não pagam direitos aduaneiros. Vale dizer, enquanto no restante do país existe o pagamento do II e IPI nas importações, em Manaus tais importações ficam livres desses impostos.

Ora, por qual razão teria a recorrente, empresa situada na própria Zona Franca de Manaus, não sofrendo qualquer incidência de II e IPI, para usar da prática de subfaturamento, ou seja, a Fiscalização não utilizou a coerência e a lógica na análise do fato.

Na verdade, a contribuinte comprou, no exterior, vários videocassetes que não estavam mais sendo produzidos, por conseqüência tinham seus valores defasados, depreciados, e, ainda, sem a transcodificação para o sistema brasileiro de televisão a cores. Sendo que a fiscalização tomou para fins de comparação modelos que estavam sendo lançados e que já estavam transcodificados, razão pela qual é indevido tal parâmetro, pela existência de duas realidades bem distintas.

Aliás, junta-se aos autos vários documentos de pagamentos realizados às oficinas especializadas em Manaus que fazem a transcodificação de videocassetes, comprovando-se, assim, que tais aparelhos vieram sem as placas, logo diferem daqueles modelos utilizados pelo fisco.

E mais, o próprio Acordo de Valoração Aduaneira, para os fins deste, estatui, no artigo 15, § 2º, "a", que: "entende-se por mercadorias idênticas as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial", logo, impossível admitir que a conduta da autoridade aduaneira convalesça, pois em nenhum momento houve comparação de objetos iguais. Sem falar, outrossim, que a alínea "c" do mesmo artigo cai como uma luva nas pretensões da contribuinte, uma vez que as expressões contidas no tipo, quais sejam, "mercadorias idênticas" e "mercadorias similares", não abrangem aquelas mercadorias que incorporem elementos executados no país de importação. Assim, como todos os videocassetes importados foram transcodificados em Manaus, não há que se falar em aplicabilidade da valoração aduaneira.

Por fim, rogou pelo acolhimento das preliminares suscitadas, e, caso não seja esse o entendimento do Conselho, seja provido o Recurso Voluntário, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

Às fls. 164/178, repousam as contra-razões ofertados ao Recurso Voluntário, donde se extrai, em síntese, que não assiste razão à empresa interessada,

RECURSO Nº : 110.797
ACÓRDÃO Nº : 303-30.370

vez que o presente Auto de Infração, além de ter sido lavrado de forma perfeita, reproduziu uma realidade bem diversa da que fora narrada na peça recursal, razão pela qual deve a exigência tributária ser mantida, nos termos da decisão de Primeira Instância.

É o relatório.

RECURSO Nº : 110.797
ACÓRDÃO Nº : 303-30.370

VOTO

A presente lide cinge-se em saber se a recorrente subfaturou o preço da mercadoria por ela importada, uma vez que, se assim agiu, estaria perdido o benefício de suspensão dos impostos que lhe foi conferido por transacionar na Zona Franca de Manaus, o que importaria a procedência da ação fiscal.

Na verdade, antes de qualquer decisão, é imperativo esclarecer que a Procuradoria da Fazenda Nacional no Amazonas (PFN/AM), ao receber este processo administrativo na data de 18 de janeiro de 1990, apenas o devolveu no dia 20 de outubro de 1999, sem apresentar qualquer informação, ou seja, por quase dez (10) anos a referida ação ficou paralisada, o que, efetivamente, constitui um desrespeito ao Fisco e ao contribuinte.

Diante deste fato lastimável, é imperioso verificar se a inércia da Fazenda Pública durante tanto tempo influenciará ou não na solução da lide, vez que, desde a lavratura do Auto de Infração até a presente data, já decorreram mais de treze (13) anos.

Portanto, a questão é saber se, decorridos todos esses anos, a Fazenda Pública continua com a possibilidade de julgar a matéria e constituir, em definitivo, o crédito tributário.

É que o ordenamento jurídico pátrio reconhece como regra a prescritibilidade das relações jurídicas, o que decorre da leitura do art. 178 do Código Civil, aplicável ao direito tributário na forma do art. 109 do C.T.N.

Com efeito, a imprescritibilidade das relações jurídicas no direito pátrio é uma exceção, da qual a relação jurídica entre a Fazenda Pública e o contribuinte não faz parte, não se justificando, por isto mesmo, a perpetuação do processo.

Os fundamentos da imprescritibilidade das relações jurídicas são assim explicados por Pontes de Miranda:

> Os prazos prescricionais servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas encobrindo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou a acionabilidade (...) O exercício da pretensão, ou da ação, é limitável, no tempo, pela prescrição; porque sendo

exceção, essa encobre a eficácia da pretensão, e, pois, do direito (*in* Tratado de Direito Privado, Tomo VI, Rio de Janeiro, Borsoi, 1955, p. 101-103).

A exteriorização da paz social e segurança jurídica a que alude Pontes de Miranda é mais imperativa na medida em que a Carta Magna consagra o direito de petição (art. 5º, XXXIV, "a"), como o direito à resposta ao particular do ato praticado pela administração.

Assim, "proposta a impugnação ao ato de lançamento tributário, tem o particular o direito a uma manifestação rápida e efetiva da autoridade julgadora, dando efetividade ao princípio constitucional do direito de petição e decorre do princípio da eficiência do serviço público, insculpido no art. 37 *caput* da CF/88, que determina que a Administração Pública exerça tal atividade de maneira efetiva, célere, enfim, de forma que satisfaça aos fins visados pelo serviço que é o interesse da coletividade" (Pimenta, Marcos Rogério Lyrio. A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário 71: São Paulo, p. 119-126).

E o direito de petição, finalmente, se completa em razão do princípio da oficialidade que norteia o processo administrativo.

Ensina Hely Lopes Meirelles que "o princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final" (O Processo Administrativo e em Especial o Tributário. Resenha Tributária, 1975, p. 17).

Outrossim, "do princípio da oficialidade se depreende a regra de que o impulso do procedimento deve caber à Administração, quer como desdobramento do próprio cânone da legalidade objetiva, seja como imperativo de que a atividade, primeiro que diga respeito ao interesse do particular, envolve um interesse público e da administração mesma, na medida em que por seu intermédio se controla a precisa e correta aplicação da lei (...) Expressa, única e exclusivamente, que compete ao Poder Público zelar pelo curso regular do procedimento, evitando que se progresso fique tolhido por manifestações de inércia do interessado, com o comprometimento dos objetivos finais que norteiam sua existência" (Processo Administrativo Tributário. Carvalho. Paulo de Barros. Revista de Direito Tributário nº 9/10: São Paulo. Revista dos Tribunais, 1979, p. 283).

Compulsando os autos resta induvidoso que a recorrente não contribuiu para a ocorrência da inércia constatada e é evidente que, diante do princípio da oficialidade, nem poderia fazê-lo.

Justificada a necessidade do exame de decurso temporal, urge enquadrá-lo dentro das hipóteses legais permitidas pelo C.T.N. – decadência e prescrição -, que, como causas extintivas do crédito designam, respectivamente, "a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo não exercício dentro do prazo estipulado na lei" (art. 173) e o "desaparecimento de um direito (o de ação) pelo decurso de certo período de tempo, fixado em lei, sem que seja exercido" (art. 174).

Todavia, a aplicação destes dois institutos de direito no âmbito do Código Tributário Nacional é tarefa longe de estar pacificada na doutrina e mesmo na jurisprudência, uma vez que o CTN não é preciso nas diversas definições que envolvem a matéria, mormente *obrigação, crédito tributário, lançamento, decadência e prescrição.*

O Prof. Luciano da Silva Amaro refere que o CTN parece dizer que o crédito nasce com o lançamento, mas se olharmos o artigo 139 veremos que ele nasce com a obrigação tributária; no entanto, se olharmos o artigo 140, veremos que ele tem origem na obrigação tributária, que nasce, de acordo com os arts. 113 e 114, com a ocorrência do fato gerador. Então o fato gerador dá nascimento à obrigação tributária que tem ali a sua origem. Já o art. 142 diz que o lançamento constitui o crédito tributário (in Revista de Direito Tributário nº 75, alusiva ao XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário).

Enfatiza que, com o fato gerador o CTN chama a obrigação tributária de "obrigação tributária"; com o lançamento a obrigação tributária vira "crédito tributário"; com a inscrição do crédito tributário no livro próprio da dívida ativa aquilo que era obrigação e tinha virado crédito se transforma em "dívida ativa", quando o que se executa é a dívida ativa tributária, que por sua vez tem origem no crédito de igual natureza, ou seja, do crédito tributário.

Complementa dizendo que o CTN, embora num momento diga que o crédito tributário nasce com o lançamento, ou se constitui com o lançamento, alguns artigos depois ele diz que a decadência extingue o crédito tributário. Como é que a decadência pode extinguir o crédito tributário se ela opera antes do lançamento e só com o lançamento é que se teria o crédito tributário?

Outra perplexidade foi suscitada por Paulo de Barros Carvalho, no mesmo evento, como segue:

Decadência e prescrição extinguem o crédito tributário, diz categoricamente o art. 156, inciso V, do CTN. Porém, é princípio em direito que se alguém pagar uma dívida caduca pode pedir a restituição, porque havia desaparecido o direito do Fisco de receber aquela importância. Agora, se alguém pagar uma dívida prescrita, não terá o direito à restituição, porque o Fisco havia perdido somente a ação, o direito ela conservou.

Não há dúvida, este tipo de orientação segue o tratamento dado às obrigações naturais. As obrigações naturais, quando devidamente comprovadas, se for paga a obrigação, aquele que pagou não pode pedir a restituição. Mas não é isso que o CTN estabelece. O CTN estabelece que a prescrição é uma causa extintiva do crédito tributário. Pergunta-se. Que obrigação tributária é essa que se extingue, mas que sobrevive para efeito de o direito ser oposto ao contribuinte que pagou dívida prescrita?

Por estas poucas questões lançadas pelos consagrados mestres, vê-se o quão intrincado é o panorama que envolve, em última análise, a extinção do crédito tributário pelo decurso do tempo.

Antonio Ghizzi e José Etuley Barbosa Gonçalves, em artigo doutrinário publicado na Revista Dialética nº 46, do qual reproduzimos os principais argumentos, procuram demonstrar que "qualquer que seja o ângulo pelo qual se aborde a matéria só se pode concluir que a Fazenda, por seus agentes – inclusive seus órgãos judicantes – tem o prazo fatal de cinco anos, a partir da notificação do auto de infração, para concluir a constituição do crédito tributário".

Inicialmente é importante destacar que todas as investidas doutrinárias para equacionar a inércia da Fazenda Pública no transcurso do processo administrativo fiscal têm esbarrado em decisão do STF, proferida em sede de Embargos de Divergência, no recuado ano de 1982, cuja ementa diz:

> Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido prazo para a interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco (ERE nº 94.4623-1, RTJ, 106/263 – R. Exp. Nº 91.019, STF, Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves).

De qualquer sorte, a doutrina tem procurado desfigurar o julgado e sob o aspecto da decadência, os autores antes citados invocam a lição do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, *in verbis*:

> (...) Portanto, o que o artigo 151, inciso III, significa é que a reclamação ou recurso apresentados dentro do prazo não deixam que o lançamento se conclua, mas que continuam o procedimento e a inexigibilidade administrativos, porque o título creditório ainda continua em formação ou ainda não existe como tal. Assim sendo, é evidente que o prazo fatal de decadência do direito de lançar continua a fluir. Se a administração não concluir definitivamente o lançamento e dele notificar o obrigado dentro dos cinco anos, extinto por decadência estará o seu direito de lançar, pois o procedimento de lançamento é privativo da administração e a ela cabe impulsioná-lo ... (*omissis*) ... O Supremo Tribunal Federal, em 1978, pelo acórdão Recurso Extraordinário n. 89.765 de Santa Catarina confirmou sentença cuja ementa está assim redigida: `A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos para resolver em definitivo, na esfera administrativa, o crédito fiscal impugnado sob pena de ocorrer sua extinção pela decadência (*in* Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 5ª ed. pp. 320/322):

Na esteira deste entendimento, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul decidiu:

> O Estado tem cinco anos para constituir definitivamente o crédito tributário, o que equivale dizer que, no prazo de cinco anos, deve julgar a impugnação havida, pena de decadência (Apelação Cível nº 596.03816.6, Rel. Des. TUPINAMBÁ M.C. DO NASCIMENTO, j. em 17.4.96).
>
> Extrai-se do respectivo voto:
>
> O Estado não tem prazo ilimitado e indefinido para decidir a impugnação. Se, no prazo de cinco anos não houver decisão, entende-se que houve decadência do direito de se constituir definitivamente o crédito.

Admitindo-se não ser o caso de decadência, à luz do entendimento da Corte Suprema antes mencionado, vejamos se a hipótese comporta o acolhimento da prescrição, segundo explicam os autores antes citados.

Com efeito, se o inciso III do artigo 151 do CTN diz que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, é porque essa exigibilidade já existe. E se já existe é porque o crédito tributário, ao qual é ela imanente, já está constituído, porquanto só se pode falar em exigibilidade de crédito, se esse já estiver legalmente constituído. De se lembrar, ainda, que esse crédito pode ser extinto, de imediato, pelo pagamento (artigo 156, I do CTN). Enfim, estando o

crédito tributário já constituído, a suspensão de sua exigibilidade – diante do disposto no inciso III do artigo 151 do CTN – se faz unicamente em função da possibilidade de sua alteração nos casos previstos no artigo 145 do CTN.

Na continuidade, os autores citam o magistério de Ferreira Jardim, que ao conceituar o instituto da "Interrupção do prazo prescricional" (*in* Dicionário Jurídico Tributário, Saraiva, 1995, p. 89), afirma claramente que:

> A nosso pensar, o prazo prescricional começa a fluir a contar da formalização do lançamento ou da notificação de lançamento, que representam a constituição definitiva do crédito, nos termos do art. 174 do CTN, ao contrário do quanto equivocadamente muitos afirmam quando supõem que a constituição definitiva seria a cobrança administrativa irrecorrível. Tal construção se depara irremediavelmente incorreta, até porque admiti-la significaria reconhecer a existência de atos administrativos transitórios, o que simboliza um rematado despropósito. Deveras, o ato administrativo de lançamento, quer auto de infração, quer notificação, é efetivamente definitivo, embora, logicamente, suscetível de reforma, fato que não se confunde com a definitividade em termos essenciais.

De se observar, ainda, que se só com o trânsito em julgado de decisão administrativa o crédito se tornasse definitivamente constituído -, conseqüentemente, só nesse momento tivesse início a contagem do prazo de prescrição – totalmente despiciendo se tornaria o inciso II do parágrafo único do artigo 174 do CTN: "A prescrição se interrompe: ... II – pelo protesto judicial". Pois que, nesse momento, ao invés de socorrer-se desse dispositivo, a Fazenda entraria logo com a ação de execução do crédito. Isto é, eliminaria de pronto a eventual prescrição, sem ter que se socorrer de sua interrupção pelo protesto judicial. Esse dispositivo é a confirmação de que com a notificação do lançamento *ex officio* inicia-se a contagem do prazo de prescrição.

Neste tópico, a conclusão dos citados autores é no sentido de que, mesmo não admitida a decadência, há que se ter em conta a ocorrência da prescrição como fato impeditivo da Fazenda exercer seu direito de cobrança.

Mas, não sendo o caso de reconhecimento da decadência e nem da prescrição, prosseguem os autores analisando a hipótese sob o ângulo da Prescrição Intercorrente, citando Samuel Monteiro:

> A inércia do credor ou titular de um direito, pode também, por outro lado, gerar a prescrição intercorrente: é o que acontece na esfera fiscal (administrativa e judicial), quando um processo administrativo-fiscal ou uma ação judicial de cobrança, ficam

> paralisadas, sem qualquer justa causa elisiva que justifique isso, e, essa paralisação ultrapassa o lapso temporal suficiente por si só, para acarretar a prescrição dessa ação que, embora iniciada a tempo pelo credor, este, por culpa exclusiva sua, por inércia ou desídia, deixou que transcorresse o prazo prescricional.
>
> Neste sentido, assim decidiu o TJRS, em 23/12/98:
>
> Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo. Art. 151, III, CTN. Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição – Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição.

A conclusão é a de que, entendimento diverso nos colocaria diante de privilégio descabido, que o Direito repele e a Justiça condena. Ou seja, a Fazenda teria, para praticar ato jurídico de sua exclusiva competência – máxime quanto aos juros e à penalidade – o tempo que bem entendesse, sem que nada pudesse movê-la de uma posição supostamente legítima de absoluta comodidade.

A estes argumentos acrescente-se outro ingrediente de suma importância invocado por Marcos Rogério Lyrio Pimenta, antes citado, para sustentar a possibilidade de reconhecimento da Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário.

Destaca o autor que "o direito positivo não prescreve um prazo para que a autoridade fiscal decida o processo administrativo tributário, ou seja, não existe previsão expressa de prescrição intercorrente. Todavia, o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, prevê o uso da analogia para a aplicação da legislação tributária, na ausência de disposição expressa".

Assim sendo, invoca a aplicação do art. 174 do Código Tributário Nacional combinado com o art. 5º do Decreto nº 20.910/32, da seguinte maneira: o art. 174 do CTN estabelece que o Fisco dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito de ação de cobrança. O art. 5º do Decreto nº 20.910/32 estabelece que "não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para a extinção do seu direito à ação ou reclamação".

Ora, se a negligência do contribuinte, nos termos que determina o dispositivo supra, não suspende o seu prazo de acionar a Administração, do mesmo modo a desídia do Fisco em decidir o processo administrativo tributário, também não deve sustar o seu prazo de cobrança, pena de violar o princípio da igualdade processual, segundo o qual as partes em litígio devem receber o mesmo tratamento (art. 125, I, do Código de Processo Civil).

Destarte, sustenta o referido autor que a autoridade julgadora tem o prazo de 5 (cinco) anos, contado do ingresso da impugnação/recurso no órgão julgador para decidir sobre a exigência fiscal, sob pena de prescrever o seu direito de ação de cobrar o suposto crédito.

Corroborando a afirmação de que o fenômeno da Prescrição Intercorrente não opera apenas em favor do contribuinte, mas também em prol do Estado, bastando que o contribuinte permaneça inerte nas suas obrigações legais, durante um certo período de tempo, citamos:

> Prescrição quinquenal – Ação contra a União Federal paralisada por mais de cinco anos – Acolhimento da prescrição intercorrente (STF, *in* RT 311/655).

Logo, segundo Marcos Rogério Lyrio Pimenta, findo este prazo, e constatado que o processo fiscal permaneceu paralisado por exclusiva culpa da autoridade administrativa, entende o aludido autor que deve a prescrição intercorrente ser reconhecida e declarada, extinguindo-se o processo.

Quanto às hipóteses de o crédito tributário vir a ser alcançado pela preclusão ou mesmo pela perempção, afirmam Antonio Ghizzi e José Etuley Barbosa Gonçalves que "ao contrário do que alguns defendem, a Fazenda tem, sempre – e segundo normas específicas – prazo para iniciar e para concluir a constituição do crédito tributário".

É importante notar que, enquanto o *caput* do artigo 173 do CTN marca, em seus incisos I e II, o *termo inicial* do prazo em que a Fazenda deve constituir o crédito tributário, seu parágrafo único marca, sobretudo, de modo definitivo, o *termo final* desse prazo.

Com efeito, se a finalidade desse último dispositivo fosse marcar uma terceira hipótese de início de prazo, haveria de ser um terceiro inciso do *caput* e não um parágrafo único como se apresenta.

Trata, portanto, de coisa diferente – embora intimamente ligada – daquela disciplinada no *caput* do artigo. Trata, precipuamente, do termo final do prazo fixado à Fazenda para constituição do crédito tributário.

Assim, é esse o prazo – o do parágrafo único do artigo 173 do CTN – que a Fazenda tem para, uma vez iniciado o lançamento dentro dos prazos previstos nos dois incisos do *caput*, terminá-lo, vale dizer, para constituir o crédito tributário, sob pena de extinção definitiva do direito correspondente.

Importante e digno de registro é o fato de que esse entendimento em nada afronta a ementa de acórdão do STF, no início transcrito, uma vez que demonstra a existência de um prazo fatal para que a Fazenda termine a constituição do crédito tributário (preclusão) e não de um termo inicial do prazo de decadência ou de prescrição.

Aliás, o voto do Ministro Moreira Alves deixa em aberto, isto é, não aborda – a questão de existir ou não, na lei, prazo para término do procedimento administrativo. A única coisa que diz a ementa de acórdão é que, ao caso, não se aplicam – o que, como vimos, é hoje contestado pela Doutrina – os institutos da decadência ou da prescrição.

De se registrar, ainda, a lição de Marco Aurélio Greco, *in* Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado, Ed. Forense, Rio, 1988, pp. 502/517:

> Resta saber se no direito posto existe ou não essa previsão de um prazo que, pela sua natureza, corresponderá a um prazo de perempção do direito de constituir o crédito tributário. Nossa opinião é que existe tal previsão legal e que ela se encontra na norma do parágrafo único do art. 173 do CTN.
>
> (...)
>
> Com efeito, esse dispositivo prevê a extinção definitiva do direito de constituir o crédito tributário com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data em que foi iniciada a sua constituição. Ora, se o prazo do parágrafo único do art. 173 começa com o início da constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória, então parece óbvio que o dispositivo não está se referindo a um prazo para iniciar o procedimento, pois seu termo inicial já é o ato que inicia o procedimento. Vale dizer, enquanto o caput do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo.
>
> (...)

> Em outros termos, contém um prazo para proceder sob pena de extinção de constituir o crédito tributário. Ou seja, um prazo de perempção desse direito.

De todas estas lições o que se pode extrair é que a decisão do Pretório Excelso, cuja ementa foi anteriormente citada, aplica-se a casos que se situam dentro da normalidade – e da razoabilidade – jurídica. Isto é, àqueles em que a Fazenda, por seus órgãos judicantes, diante de impugnação do sujeito passivo ao lançamento feito, diligencia oportuna e regularmente no sentido de verificar se o crédito constituído se subsume às normas do Direito e da Justiça Fiscal, determinando, em caso contrário, sua alteração (art. 145, do CTN), por meio de novo lançamento, uma vez que o ato é de competência exclusiva do autoridade fiscal (art. 142, CTN).

Constata-se, pois que, por qualquer ângulo que se examine a matéria, uma coisa resta clara: a perda do direito de a Fazenda dar prosseguimento a feitos, em relação aos quais haja decorrido prazo superior a cinco anos contados da notificação do lançamento *ex officio*.

Postos os argumentos que autorizam dizer que a Fazenda Pública já não pode julgar o processo administrativo fiscal, seja a que título for, resta analisar a questão relacionada com a possibilidade do reconhecimento ***ex officio*** deste impedimento.

Para tanto, busco amparo no voto proferido pela Juíza VERA CARLA CRUZ, relatora no Acórdão ao processo nº 1997.01.00.017462-2-TO, do TRF da 1ª Região, publicado no DJU de 22.09.2000, embora tenha negado provimento ao recurso, conforme se vê da respectiva ementa, ***in verbis***:

> De acordo com o CTN, a prescrição tributária extingue o crédito tributário e não apenas o direito de ação para a sua cobrança, de onde se pode concluir que a prescrição tributária, à semelhança da decadência tributária, autoriza a repetição do indébito tributário e o seu reconhecimento de ofício. Outra exegese prevalece, no entanto, nesta C. Corte Federal e no e. STJ, a qual aplico na espécie em homenagem à uniformização da jurisprudência.
>
> Extraio do voto as seguintes considerações:
>
> "Com a edição da Carta Constitucional de 1988, muitas foram as vozes que se levantaram para sustentar a consagração definitiva da autonomia do Direito Tributário. Isso em muito se deve à preocupação do constituinte com as relações jurídico-tributárias. Afirmou-se a sua autonomia dogmática com a previsão, no texto

> constitucional, de princípios inerentes ao Direito Tributário (anterioridade, irretroatividade impositiva, capacidade econômica,...); sua autonomia estrutural em razão do tratamento constitucional de vários dos seus institutos (crédito tributário, fato gerador,...) e, principalmente, sua autonomia legislativa, na medida em que o novo Estatuto Organizacional estabeleceu a competência legislativa concorrente sobre o tema (art. 24, IV) e a reserva de matéria à lei complementar tributária (art. 146)."

Não obstante isso, essas afirmações vêm resultando em vão. Vale dizer, alega-se a autonomia do Direito Tributário, mas não se confere efetividade a essa assertiva. A prescrição tributária, em particular, vem sendo aplicada a lume dos princípios e normas do direito privado, como se o Código Tributário Nacional, com o *status* de lei complementar, não tratasse dela.

Alega-se que a jurisprudência sobre a prescrição está pacificada, vetando-se a reabertura da questão. Entendo, contudo, que o Direito é dinâmico e que a exegese dos tribunais não pode se manter à margem desse processo dialético. Não fosse assim, em nada resultariam as reformas legislativas. O Direito estaria engessado pela vontade dos juizes.

Pode-se, no entanto, desde já, concluir que a prescrição tributária rege-se, estritamente, pelas disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Com base nos escólios doutrinários e jurisprudenciais, afirma-se que a prescrição extingue a ação que tutela um direito material; encetam-se seus prazos quando o direito é ameaçado ou violado; em se tratando de direitos patrimoniais, não pode ser reconhecida de ofício (CC, art. 166) e seus prazos suspendem-se e interrompem-se (CC, arts. 168 a 176).

Tais conclusões são irrepreensíveis quando a prescrição enfocada recai sobre relações de cunho privado. O mesmo, contudo, não se pode dizer quando o vínculo sob estudo tem natureza tributária. Nesse caso, as características do instituto são diversas e têm fundamento restrito ao Código Tributário Nacional.

Sob essa normatização específica, algumas observações importantes podem ser anotadas.

Em primeiro lugar, de acordo com o art. 156, V, do CTN, a prescrição dá ensejo não somente à extinção da ação que tutela o direito creditício da Fazenda, mas ao próprio crédito tributário. Nessa direção, a expressão da Lei nº 5.172 é inequívoca: "Extingue o crédito tributário: (...) a prescrição e a decadência".

Em segundo lugar, em conseqüência da afirmação acima, o termo inicial da prescrição tributária não é o momento em que se dá a violação do direito creditício, mas o da sua constituição. Diante disso, o próprio CTN preceitua que o prazo prescricional inicia-se com a constituição definitiva do crédito tributário, que tanto pode ocorrer com a notificação, quando o devedor renuncia ao direito de se defender, como pode se concretizar com a preclusão da instância administrativa (art. 174).

"Em terceiro lugar, o prazo prescricional é qüinqüenal. São, dessarte, inconstitucionais os dispositivos de leis ordinárias que estabeleçam prazo diverso de cinco anos.

"Em quarto lugar, o prazo da prescrição tributária é passível de interrupção no caso das situações previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN (citação pessoal do devedor, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor e ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor) e na hipótese de interposição de recursos administrativos (CTN, art. 151, III), já que a prescrição só começa a fluir a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

"Em quinto lugar, a prescrição é suspensa quando concedida moratória ao devedor, com exceção dos casos de dolo ou simulação, hipóteses em que o benefício pode ser revogado a qualquer tempo (CTN, art. 155, parágrafo único). Não se suspende, entrementes, na situação preconizada na Lei nº 6.830/80 (arts. 2º, § 3º) ou seja, com a inserção do débito em dívida ativa, por força da reserva de lei complementar da matéria.

"Em sexto lugar, em conseqüência do art. 156, V, do CTN, a prescrição tributária pode ser reconhecida de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, e é indevido o pagamento de dívida tributária prescrita. Alertando para esse aspecto, com precisão impar, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES escreve:

"(...) Com a prescrição o devedor se libera do vínculo obrigacional, ficando com o direito de não mais ser obrigado à prestação tributária respectiva. Passa, assim, o devedor, a ter o direito à *exceção da prescrição*.

"Este direito de exceção da prescrição, uma vez consumado, é permanente. Tratando-se de dívida *ex lege* e diante da sistemática do Código Tributário Nacional, que com a prescrição extinguiu a ação e o crédito tributário, o devedor não pode renunciar à prescrição já consumada. Na hipótese de o devedor pagar crédito tributário extinto, não estará ele renunciado a prescrição, mas, sim, pagando tributo sem causa (*Compêndio de Direito Tributário*, 3ª ed., 2º Volume, p. 482).

"Essa última característica é de significativa importância, não apenas pelo induvidoso direito que deflui do art. 156, V, do CTN, mas por razões de economicidade e razoabilidade. Com efeito, não é razoável a movimentação do aparelhamento do Poder Judiciário para cobrança de créditos que, a qualquer momento, podem ter sua extinção declarada por já se encontrarem extintos.

"É norma de exegese que não é permitido ao intérprete distinguir onde o legislador não o fez. Aplicando a regra à espécie, surge a manifesta igualdade jurídica entre a prescrição e a decadência tributárias, por força do multicitado comando do art. 156, V, do CTN. Olvidá-la, por puro apego à disciplina privada, é um grande equívoco, que, se antes da Carta de 1988, poderia gerar alguma dúvida, hoje, diante da translúcida redação do art. 146, III, *b*, da Constituição, é imperdoável. Estar-se-ia, sim, com a negação dessa realidade, violando, frontalmente, o mencionado dispositivo constitucional e os arts. 109 e 156, V, do CTN.

"Consultando a jurisprudência dos tribunais federais, já se encontram precedentes em favor da expedição de certidão negativa de créditos tributários prescritos, o que sinaliza a evolução da orientação pretoriana em favor da efetiva autonomia do Direito Tributário.

Assim, a extinção do crédito tributário, via decadência e prescrição, é norma cogente de direito tributário, logo, matéria de ordem pública e não mais instituto de direito privado.

Ao lado disto, acrescente-se que o Princípio da Oficialidade mencionado inicialmente, impõe à Fazenda Pública, com exclusividade, o *munus* de impulsionar o feito.

Tais circunstâncias, a meu ver, autorizam o reconhecimento de ofício da causa extintiva do crédito tributário - prescrição - sem a anterior provocação da parte interessada, tal como ocorre nas relações jurídicas meramente patrimoniais de direito privado.

Entendendo possível o reconhecimento de ofício da causa extintiva e constatada a hipótese – ocorrência de mais de cinco anos da notificação do auto de infração, sem que o crédito tributário tenha sido constituído em definitivo pela Fazenda – o processo deve ser extinto e arquivado.

No caso presente, às fls. 181, verifica-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional no Amazonas, ao ser-lhe aberta vistas do processo para oferta de contra-razões recursais no dia 18/01/1990, somente em 20/10/1999, portanto, nove (9) anos nove (9) meses e dois (2) dias depois, ela devolveu o processo à IRF- Porto

Manaus. E o pior de tudo, sem nada apresentar, nem, muito menos, justificar o motivo de tanto desrespeito ao contribuinte e, por que não, ao próprio Estado.

Aliás, esta grave omissão da PFN foi, inclusive, constatada pelo Inspetor da Alfândega da Receita Federal no Porto de Manaus, conforme se depreende às fls. 183.

É evidente, assim, que houve uma total inércia por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, gerando, por conseqüência, a prescrição intercorrente, pois, como já explicado, esta arbitrariedade não pode, de maneira injustificada, prejudicar o contribuinte que não colaborou com a paralisação do processo por mais de cinco (5) anos, motivo pelo qual é de ser-lhe aplicada uma sanção a este comportamento tardio.

Alguns entenderão que a causa dessa extinção repousa no instituto da decadência. Outros, no da prescrição. Ou, ainda, no da prescrição intercorrente. Ou, de maneira inconcussa, no da preclusão.

Todos, porém, hão de concordar: esses institutos foram criados, pelo Direito e pela Justiça, visando – precipuamente – eliminar a insegurança e a falta de estabilidade das relações jurídicas que se instalam com o decurso do prazo de cinco anos da notificação do auto, sem que em definitivo se tenha constituído o crédito tributário.

Particularmente entendo que a posição mais consentânea com o direito atual é no sentido de que ocorreu a extinção do crédito tributário frente a manifesta prescrição.

Ultrapassada a preliminar suscitada *ex officio*, afasto de pronto aquelas argüidas pela recorrente, porquanto as mesmas não foram objeto da impugnação e conseqüentemente da decisão recorrida.

Logo, ocorreu a Preclusão.

Relativamente ao mérito, faz-se mister compararmos as DIs existentes nos autos, com o objetivo de atestarmos ou não a ocorrência de subfaturamento, pois somente com o cotejo de tais provas é que se torna precisa e extreme de dúvidas a prolação de um julgamento.

A autoridade fiscal utilizou como parâmetro a DI nº 1211, de 30/01/87, onde constava um Vídeo Cassete Panasonic, modelo NV G9BR, preço unitário de cada aparelho Cz$ 5.225,50, sendo que as DIs ofertadas pela contribuinte, resumidamente, expostas no seguinte quadro:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO REGISTRADA PELA CONTRIBUINTE	DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO UTILIZADA COMO PARÂMETRO PELO FISCO
DI nº 14930, DE 02/12/86 Vídeo Cassete – Modelo: HRD180VM Cz$ 1.860,36	DI nº 12/11, de 30/01/87 Vídeo Cassete – Modelo: NVG9BR Cz$ 5.225,50
DI nº 1938, de 17/02/87 Vídeo Cassete – Modelo: NVG9BR Cz$ 1.802,06	DI nº 12/11, de 30/01/87 Vídeo Cassete – Modelo NVGR9BR Cz$ 5.225,50
DI nº 1939, de 17/02/87 Vídeo Cassete – Modelo NVG9BR Cz$ 1.829,78	DI nº 12/11, de 30/01/87 Vídeo Cassete – Modelo: NVG9BR Cz$ 5.225,50

Assim, percebe-se que houve, efetivamente, um nítido subfaturamento no preço do vídeo cassete, vez que as DIs são provenientes da mesma época, qual seja, término do ano de 1986 e início do ano de 1987, bem como versam sobre o mesmo produto, marcas idênticas, com exceção da DI nº 14930/86, que tem modelo diverso da utilizada como parâmetro pelo Fisco, razão pela qual, com tais dados, afigura-se clara a prática de subfaturamento do preço do vídeo cassete.

Por outro lado, como argumento de defesa, a contribuinte ironizou a fiscalização com o seguinte questionamento: por que iria praticar subfaturamento se a área de sua atuação (Zona Franca de Manaus) não sofre incidência de II e IPI?

Na verdade, com a existência do chamado "contingenciamento", isto é, o sistema de distribuição de cotas destinadas às importações do setor comercial, realizadas na Zona Franca de Manaus, feitas pela SUFRAMA, após fixada a cota global de importações pelo Presidente da República, os importadores têm que se amoldar a tal limite, sob pena de ter que lutar pelas cotas suplementares.

Assim, a grande vantagem da prática de subfaturamento não está em obter vantagens concernentes aos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, pois, como já ressaltado, estes permanecem suspensos, mas, induvidosamente, em conseguir elevar o número de importações sem extrapolar as cotas existentes.

Dessa forma, fácil perceber que o subfaturamento, muito utilizado por sinal, constitui atentado à política governamental, pelo que, a rigor, deve ser punido consoante preconiza a legislação pátria.

Ademais, é imprescindível ressaltar que a Zona Franca de Manaus não é um simples paraíso fiscal, onde não se paga qualquer tipo de imposto, como deixou transparecer a contribuinte. Não. O que há, em princípio, é um regime de suspensão tributária, vale dizer, o imposto incide, torna-se devido. Apenas

não será exigido naquela oportunidade, porque há uma exoneração provisória, que poderá deixar de existir se inocorrer a condição da qual depende.

Dessa forma, nada obsta que, mesmo estando suspenso o tributo, *a posteriori*, seja ele exigível, face determinadas condições, razão pela qual, no presente caso, estamos diante de uma hipótese de perda do favor fiscal, uma vez que a prática de subfaturamento é vedada pela lei, por isso o crédito tributário é procedente.

DO EXPOSTO, conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a exigência fiscal.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002

IRINEU BIANCHI – Relator

RECURSO Nº : 110.797
ACÓRDÃO Nº : 303-30.370

VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Em que pese o brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro IRINEU BIANCHI, quando posiciona-se no sentido da ocorrência da prescrição intercorrente, entendo que a matéria não deve ser conhecida de ofício por este Colegiado.

Abordando a questão de forma mais genérica, ou seja, abstraindo-me do enfoque específico da prescrição, lembro que em direito processual civil, por força do disposto no art. 128 do CPC, existe, conforme denominação atribuída por Pontes de Miranda, o princípio de adstrição do juiz ao pedido da parte. A esse respeito, Antonio da Silva Cabral, (**Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993 p.p. 399/401) anota que:

> "...O juiz erra se julga *extra petita*, isto é, se decide fora do que foi pedido, ou *ultra petita*, se decide além do que foi pedido ou, ainda, *citra petita*, a saber, se fica aquém do que foi pedido.
>
> Há certas regras, no entanto, que são utilizadas na *praxis* dos tribunais e que não chegam a contrariar o citado art. 128 do CPC. Assim, quem pede o mais, pede o menos. Por isso, negar o mais e conceder o menos não é decidir nem fora, nem além, nem aquém do pedido, pois o menos já estava inserido no mais.
>
> Não consideram os juristas que uma decisão se coloque além do pedido quando o juiz extrai todas as consequências jurídicas do próprio pedido, embora esses efeitos não tenham sido cogitados de maneira expressa pelo autor do pedido.
>
> Tudo isto é possível porque o julgamento *citra, ultra* e *extra petita* sempre se refere ao pedido feito, mas não atinge os fundamentos apresentados."

O autor, trazendo os artigos 460 e 459 do CPC para fundamentar essas últimas colocações, afirma que tais regras não têm aplicação automática quando se trata do processo fiscal, eis que o direito privado é informado pelo princípio do primado da vontade e, em se tratando de obrigação tributária, seu nascimento está relacionado ao fato gerador, que depende de lei. "O que importa, pois, é o cumprimento da lei e não o fato de o contribuinte concordar ou não com a exigência.

Mais ainda. Se o fisco tem ciência de que a exigência não é cabível, não pode proceder à cobrança desta".

Acrescenta também que "o processo civil é um meio de as partes litigantes se dirigirem a um terceiro, o juiz, que dirá qual delas está com a razão. No processo fiscal o julgador singular ou o Conselho de Contribuintes são órgãos do sujeito ativo, que têm a obrigação de não exigir nada além do que a lei permite. É um caso curioso porque o Estado pratica um ato administrativo, que é o lançamento, mas, ao mesmo tempo, atua como autoridade que controla a legalidade desse ato administrativo. O julgador de 1.º grau, inclusive, é autoridade lançadora." Lembro que à época em que o livro foi escrito o julgamento administrativo de primeira instância era realizado pelas delegacias da Receita Federal.

Porém, diferencia o papel dos Conselhos de Contribuintes nessa questão, posicionando-se contra decisões *extra, ultra* ou *citra petita*, prolatadas por eles ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mesmo que a favor do contribuinte.

Com efeito, o Conselho de Contribuintes não possui qualquer autorização legal para isso. O Professor só admitia a decisão fora ou além do pedido no caso de julgamento realizado em primeira instância porque o delegado da Receita Federal era autoridade lançadora e porque o art. 149 autorizava a autoridade fiscal a rever o lançamento de ofício.

Por isso, entendo, como ele, que "em processo administrativo também deve ser válida a máxima *ne eat judex ultra petita.* Ao julgador compete, apenas, posicionar-se dentro do que lhe é pedido".

No presente caso, a alegação da ocorrência de prescrição intercorrente não poderia ter sido efetuada, seja por ocasião da impugnação, seja por ocasião do recurso voluntário, eis que a situação alegada é posterior àqueles dois eventos.

Entretanto, à contribuinte era facultado vir aos autos após a entrega da peça recursal, em face da vergonhosa demora em ser proferida uma decisão relativa a seu pedido. Não tendo agido, o conhecimento de tal questão só poderia ser feito de ofício. E, à vista do já exposto, não vejo amparo para este Colegiado proceder de tal forma.

Mesmo enfocando mais especificamente a matéria de que se cuida, prescrição, discordo dos argumentos trazidos para que se a conheça de ofício.

Se optar-se por buscar amparo no direito processual civil, no julgamento de matérias relativas a tributos federais, encontrar-se-á uma maioria avassaladora de decisões em sentido diverso da trazida. Do Tribunal Regional Federal

da 1.ª Região trago a da 3.ª Turma na Ac 01008649-GO, DJU de 01/02/96, a da 4.ª Turma na AC 01000005740-MG, DJU de 04/08/2000, da Segunda Turma Suplementar no EDREO 01000067249-PA, DJU de 20/02/2001 e da Quarta Turma no EDREO 01000063567-PA, DJU de 2/02/2002, e no EDAC 340000057305-DF, DJU de 26/03/2002. Do Tribunal Regional Federal da 2.ª Região cito a da Terceira Turma na AC no Processo 91.02.14041-1-RJ, DJU de 03/12/91, a da Segunda Turma na AC do Processo 90.02.15453-4-RJ, DJU de 28/08/90, da Primeira Turma no EDREO do Processo 92.02.03992-7-RJ. Do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, a da Sexta Turma no AG 52979 do Processo 97.03.045868-8-SP, DJU de 01/01/2002. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, das Turmas Reunidas nos EIAC do Processo 91.04.18536-6-RS, DJU de 14/12/94, da Primeira Turma na AC do Processo 96.04.01187-1-RS, DJU de 24/04/96, da Quarta Turma na AC do Processo 94.04.22508-8-RS, DJU de 11/02/97, e da Segunda Turma na AC do Processo 1998.04.01.049967-5-SC, DJU de 24/09/98. Tribunal Regional Federal da 5.ª Região as da Terceira Turma na AC 170017 do Processo 99.05.22098-4-PE, DJU de 06/08/99 e na AC 168312 do Processo 99.05.19203-4-PE, DJU de 29/06/99.

Todas as decisões acima citadas são no sentido de que o juiz não pode conhecer a prescrição de direitos patrimoniais se esta não for invocada pelas partes. O fundamento encontra-se no Código Civil art. 166 e no Código de Processo Civil, art. 219, parágrafo 5°.

Pelo exposto, voto por não tomar conhecimento, de ofício, da alegação de prescrição intercorrente.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002

ANELISE DAUDT PRIETO – Relatora designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10283.006076/87-25
Recurso n.º: 110.797

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acordão nº 303.30.370

Brasília- DF, 02 de dezembro de 2002

João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 8/12/2002

LEANDRO FELIPE BUENO
PFN/DF