



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10314.002425/95-35
Recurso n.º : 301-119487
Matéria : DRAWBACK
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : AUTOLATINA BRASIL S/A
Sessão de : 16 de maio de 2005.
Acórdão n.º : CSRF/03-04.347

DRAWBACK SUSPENSÃO. O limite temporal para que seja exigido o imposto de importação no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão é de cinco anos contados da data em que a mercadoria deveria ter sido exportada, ou seja, cinco anos da data limite do ato concessório. PAF. Afastada a arguição de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, os autos devem retomar para que a Câmara recorrida julgue as demais questões de mérito.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (Relator), Carlos Henrique Klaser Filho e Paulo Roberto Cucco Antunes que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANELISE DAUDT PRIETO
REDATORA DESIGNADA

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

FORMALIZADO EM: 28 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS
CARTAXO, HENRIQUE PRADO MEGDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

and Bst

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Recurso nº. : 301-119487
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : AUTOLATINA BRASIL S/A

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº 301-28.964, consubstanciado na seguinte ementa:

"DRAWBACK – SUSPENSÃO DE TRIBUTOS

Decai o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e da Taxa de Melhoramento de Portos, vinculado à importação, após decorrido o prazo determinado pelo CTN para o seu lançamento.

Acolhida a preliminar de decadência suscitada pela recorrente."

Do acórdão proferido por maioria de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre sob o argumento de que o entendimento manifestado no mesmo diverge de entendimento manifestado, por unanimidade, pela 2ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, como demonstrado em sua ementa:

"DECADÊNCIA – DRAWBACK SUSPENSÃO.

O Termo "a quo" para contagem do prazo decadencial, a ser considerado no regime drawback suspensão, deve ser aquele correspondente ao término do regime, pois impossibilita a fiscalização de exigir tributo não recolhido no momento do desembaraço, por consequência do regime drawback suspensão e diante da possibilidade do compromisso assumido ser cumprido posteriormente e tempestivamente." (Acórdão nº 302-33389, Relator: Ricardo Luiz de



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Barros Barreto, UNÂNIME, Data da Sessão: 22 de agosto de 1996,
doc. 1 em anexo)"

Aduz, a Recorrente, que na situação configurada nos autos, é totalmente irrelevante a definição da modalidade do lançamento pelo qual o crédito é constituído, no que diz respeito à decadência, "isto porque, no drawback suspensão, não havendo pagamento antecipado de qualquer tributo, mesmo que o lançamento do imposto de importação fosse por homologação (o que só se admite para fins de argumentação), não teria havido qualquer pagamento, e nada haveria para ser homologado."

Ressalta que "com o inadimplemento do compromisso, se o contribuinte não recolhe espontaneamente no prazo de 30 (trinta) dias os tributos devidos, a Fazenda Pública procede o chamado lançamento de ofício, cujo prazo decadencial está previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, e no artigo 138 do Decreto-Lei 37/66, com a redação do Decreto-Lei 2.472/88."

Aduz ainda, que, sendo o IPI tributo lançado normalmente por homologação (com pagamento antecipado) o prazo para a Fazenda Pública proceder à citada homologação conta-se a partir do fato gerador. "Entretanto, nos casos em que não se trata de homologação, mas de lançamento de ofício, o prazo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.", conforme preceitua o artigo 61 do Decreto nº 87.981/82.

Conclui que o lançamento em questão poderia ter sido efetuado somente a partir do vencimento do Ato Concessório, ocorrido em 23 de outubro de 1990, e em consequência, a contagem do prazo decadencial iniciar-se-ia em 1º de janeiro de 1991, expirando-se apenas em 1º de janeiro de 1996, de forma que, fica afastada a alegação de decadência do crédito tributário de que trata o presente processo fiscal.

Requer seja restaurada a decisão de 1ª. Instância em seu inteiro teor, ou se assim não for, seja afastada a ocorrência da decadência e devolvidos os autos à 1ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes para análise das demais questões vinculadas no Recurso Voluntário.

Acórdão Paradigma juntado às fls. 8.764/8.768.

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Em contra-razões, o contribuinte manifesta-se às fls. 8.775 / 8.798, aduzindo, em síntese, que:

- i) não pode ser admitido o Recurso Especial interposto pela Recorrente, posto que o Acórdão trazido como paradigma não serve para tal fim, tendo em vista que foi apresentado em cópia simples, contrariando o disposto no §2º do artigo 7º do Regulamento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais que dispõe ser necessária a apresentação de cópia autenticada, sendo que, "tal requisito de admissibilidade é de tal importância que o §2º do artigo 9º do RICSRF dispõe, peremptoriamente, que sequer cabe reexame de admissibilidade na hipótese de falta de juntada de inteiro teor do acórdão divergente, nos termos do §2º do art. 7º";
- ii) de acordo com o estabelecido no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66, bem como no artigo 86, do Decreto nº 91.030/85, atual artigo 72, do Decreto nº 4.543/02, não há dúvidas quanto ao momento em que ocorre o fato gerador do imposto de importação: a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional brasileiro, o mesmo acontecendo com o Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado;
- iii) "no caso do Regime Aduaneiro de Drawback Suspensão estamos diante de uma hipótese perfeita de condição resolutória, isto é, uma vez concedido pelo órgão competente o regime especial de importação, adquire o importador o direito de ter suspenso o pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadorias estrangeiras, direito este que perderá somente se não cumpridas as exportações respectivas no prazo determinado no regime."
- iv) de acordo com o disposto no artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional, "os atos jurídicos condicionados reputam-se perfeitos e acabados... sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio", sendo que no caso, a prática do ato seria a importação da mercadoria sob o regime especial, ou a celebração do negócio seria o desembaraço sob o regime especial;
- v) uníssona é a jurisprudência do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de considerar o Imposto de Importação sujeito ao lançamento por homologação, entendimento corroborado pela doutrina tributária;

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

- vi) nos termos do artigo 150, caput, e seu parágrafo 4º, do CTN, passados 5 anos contados da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, ou seja, sem que tenha expressamente homologado o lançamento, considerar-se-á ocorrida a homologação tácita e, em consequência, extinto definitivamente o crédito tributário;
- vii) verificando-se que o fato gerador do II e, conseqüentemente, do IPI vinculado e da TMP, é instantâneo e no caso dos autos ocorreu no período de Fev/87 a Nov/88 – data do registro das Declarações de Importação -, e não tendo sido constituído pela d. Fiscalização o respectivo crédito tributário em 5 anos posteriores, dúvida não pode restar sobre a decadência;
- viii) o pagamento dos impostos e taxas incidentes na importação de produtos fica suspenso no regime especial em comento, enquanto não forem efetivamente comprovadas as exportações, contudo, não há qualquer norma legal que impeça a constituição do crédito tributário neste período;
- ix) “somente a constituição efetiva do crédito tributário por parte da autoridade administrativa, por via do lançamento, é que poderia evitar fosse a exigência do tributo fulminada pela decadência. Nada pode interromper o decurso do prazo decadencial, tampouco um regime aduaneiro especial. Somente se o crédito tributário já houvesse sido constituído é que afastaria a decadência.”;
- x) os mesmos princípios que levaram a Procuradoria da Fazenda Nacional a concluir pelo lançamento e posterior suspensão da exigência do crédito tributário, no Parecer PGFN/CRJN/nº 1.064/93, tem que ser aplicados aos casos de “drawback”, sendo que o mesmo entendimento encontra-se no artigo 63 da Lei nº 9.430/96, de modo que a suspensão da exigibilidade dos tributos na importação, em virtude do regime de Drawback, não obsta o lançamento para evitar a decadência referida.

Não acatadas as razões expostas, requer tornem os autos à 1ª. Câmara do Terceiro Conselho, a fim de que sejam apreciadas as demais questões suscitadas em seu Recurso Voluntário.

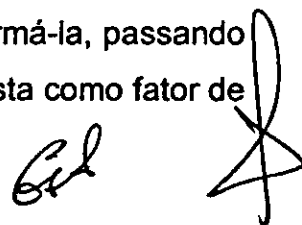
Quanto ao mérito envolvido no processo, traz as seguintes argumentações:

- i) o “drawback” é um incentivo à exportação, permitido pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT, com o intuito de criar direito compensatório aos

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

exportadores, mediante a desoneração dos impostos incidentes sobre a importação de mercadoria destinada à composição de outra, desde que seja destinada à exportação. Na presente, o fim instituído foi atendido, tendo a Recorrida exportado aquilo o que havia se comprometido perante a SECEX, de acordo com o Ato Concessório concedido, pelo que, foi dado como adimplido por aquele órgão;

- ii) tendo a Recorrida comprovado as importações e exportações realizadas mediante a apresentação do Relatório de Comprovação de Drawback, nos termos do artigo 32 da Portaria SECEX 4/97, há de se destacar que o Fisco apenas presumiu o descumprimento dos compromissos avençados ao alegar o descumprimento parcial do regime em virtude da não utilização das mercadorias importadas unicamente na produção dos produtos que foram exportados;
- iii) havendo a exportação do produto final, como aconteceu no presente caso, o que foi inclusive declarado pela SECEX, não há como prosperar a exigência fiscal objeto do Auto de Infração em discussão;
- iv) cita em sua defesa o Parecer Normativo nº 12/79, o Ato Declaratório nº 20/96 e jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- v) é totalmente ilegal a presente cobrança da TMP já que, além de haver sido extinta pelo Decreto nº 2.434/88, sua base de cálculo não era o valor do serviço prestado ou colocado à disposição e sim o valor da mercadoria importada (art. 3º, alínea "a", da Lei nº 3.421/58, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.507/76;
- vi) "a taxa em exame, incidindo sobre o valor da mercadoria importada, tem base de cálculo própria de imposto, mais especificamente do Imposto de Importação, em manifesta violação ao §2º do art. 145 da Constituição Federal", entendimento que se corrobora pela jurisprudência citada;
- vii) quanto à TRD, criada pela Lei nº 8.177/91 para incidir sobre multas e demais obrigações fiscais e parafiscais, tem-se que a mesma foi repudiada pelo Poder Judiciário e teve sua legitimidade negada como acréscimo às cobranças tributárias, o que levou o próprio Governo a reformá-la, passando a tratá-la como "juros de mora", portanto, a TRD não se presta como fator de



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

correção monetária, mas sim como taxa de juros, posição pacífica do Poder Judiciário;

- viii) ressalta que esta Corte Administrativa já se manifestou inúmeras vezes quanto à inaplicabilidade da TRD no período entre fevereiro e agosto de 1991, como se vê do Acórdão CSRF/01-1.773, sendo que, mesmo depois de setembro de 1991, cobrado como juros moratórios, o acréscimo da TRD não pode exceder a 12% ao ano, por força de disposição expressa em lei, sob pena de configurar crime de usura;
- ix) caso afastada a decadência ou não sejam acolhidas suas razões quanto ao mérito, requer seja decretada a inaplicabilidade da TRD no período entre janeiro e dezembro de 1986 e, após este período, que os juros de mora não ultrapassem a taxa de 12% ao ano;
- x) por fim, "no que diz respeito à exigência de multa de mora, aplicada pelo Auto de Infração, igualmente descabe sua cobrança, pois, além de se tratar de hipótese acobertada pelo art. 138 do CTN, até a ciência da sua lavratura não havia débito fiscal. A multa de mora somente se aplica aos débitos fiscais."

Requer seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se em todos os seus termos o Acórdão recorrido, o qual declarou a decadência do direito de a Fazenda constituir o presente crédito tributário, ou se assim não for, sejam os autos devolvidos à 1ª. Câmara do 3º Conselho para que se manifeste sobre as demais questões suscitadas no Recurso Voluntário, ou ainda, sejam declaradas insubsistentes as exigências fiscais.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls. 8.803, última.

É o relatório.



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

VOTO VENCIDO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator.

Primeiramente, ressalto que o Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, preenche os requisitos para sua admissibilidade, uma vez que tempestivo e devidamente acompanhado de acórdão paradigma, tratando da mesma matéria à que pertine o v. acórdão recorrido, qual seja, a questão do prazo decadencial nas operações de Drawback.

Apurado estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, por conter matéria de competência deste Eg. Colegiado.

Diante das circunstâncias fáticas e de direito que se apresentam no presente feito, entendo seja necessária uma análise criteriosa a respeito do transcurso ou não do lapso temporal que culminaria na decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário ora demandado.

Preliminarmente, no entanto, entendo necessário traçar uma breve consideração do efeito da decadência no âmbito da decisão prolatada em processo judicial, cujos cânones orientadores estão presentes também no processo administrativo fiscal.

Após um profundo estudo do instituto da decadência, pude verificar que a matéria tem sido tratada de forma equivocada no âmbito dos julgamentos realizados neste Eg. Conselho. Isto porque a decadência deve ser conhecida como matéria de mérito e não como preliminar, critério que tem sido considerado em vários julgamentos, inclusive em votos meus.

Com efeito, a decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, por ser questão efetivamente relacionada com o direito subjetivo que se

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

pretende ver acolhido. E tal procedimento encontra subsídio no fundamento delineado pela Teoria Geral do Direito, pelo qual nenhum direito não exercido pode eternizar-se.

O princípio da teoria geral de direito orienta a linha de decidir a questão como mérito, como bem acompanha duas disposições legais que tomo como fundamento de meu entendimento: um de cunho material e outro de cunho processual.

Em se tratando de análise da titularidade do exercício do direito de lançamento, ou seja, da plena competência para a administração realizar o ato administrativo de lançamento, com o fim de constituir seu crédito, a decadência é o instrumento ou modalidade jurídica criado para impedir que um direito se eternize nos braços adormecidos de seu titular. De tal configuração implica admitirmos que a decadência é forma de perda de um direito, pois ultrapassado o prazo estabelecido sem que nenhum ato constitutivo do direito seja proferido, este perece.

Nessa linha é que se pautou o art. 156 do Código Tributário Nacional que dispõe:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;”

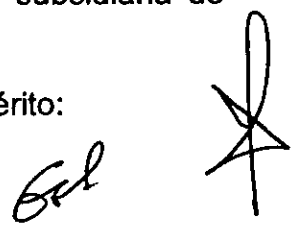
Na verdade, ainda que não se possa falar em extinção de algo que não tenha sido constituído, a decadência opera-se na perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. A extinção, a que se refere o caput, está mais para o direito subjetivo da Fazenda do que para o crédito tributário propriamente dito.

Ora, se é questão de perda de direito, a decadência não pode ser apreciada como preliminar de mérito, pois extingue, efetivamente, qualquer pretensão da Fazenda. Trata-se de questão relativa ao direito e, conseqüentemente, ao mérito.

No que tange ao fundamento processual, a regra contida no art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, que pode ser tomada como subsidiária do Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe:

“Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

...



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;"

Ora, o que se apresenta, tanto pelo princípio da Teoria Geral de Direito como pelas regras do direito positivo que o seguem, é a necessidade de apreciação da decadência como matéria de mérito, uma vez que em seu bojo traz a consagração da perda de um direito não exercido no tempo previsto pela lei.

Desta forma, entendo que a apreciação da decadência deva ser feita em relação ao mérito, não adotando-a como preliminar a ser superada.

Um dos problemas mais discutidos no âmbito do Direito Tributário, nos dias de hoje, é o da decadência. Como vimos, por vezes, a falta de uma norma precisa e mais clara enseja discussões no momento da aplicação do direito. E não é diferente quanto ao curso do prazo de decadência de direito em pendência dos processos e recursos administrativos, o que tem levado os juizes a decisões inseguras e os doutrinadores a posições contraditórias.

Ao que parece, o problema não atinge conteúdo, sentido e alcance do instituto da decadência, mas, talvez, os limites da conceituação da constituição do crédito tributário. E, sobretudo, em relação ao curso do seu prazo.

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Todos, juizes, advogados e comentaristas, são unânimes em acentuar e estabelecer as diferenças entre a decadência e a prescrição.

Mas, nem sempre, se aplicam os conceitos na sua pureza jurídica-doutrinária. Confundem-se aspectos e características dos dois institutos, aplicando-se à decadência normas específicas da prescrição, fato este que nos impõe, inicialmente, distinguir os dois conceitos.

Clóvis Beviláqua, em comentário ao art. 161 do Código Civil, define a prescrição como sendo "a perda da ação atribuída a um direito, de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante um determinado espaço de tempo",

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Melhor dizendo, todo titular de um direito tem, para salvaguardá-lo, acesso a uma ação que lhe o garanta. A todo direito há uma ação que o assegure. A prescrição opera-se quando, detentor de um direito, o titular não o exerce o direito de ação para exigi-lo. É, portanto, "a perda da ação atribuída a um direito".

Quanto à decadência, ocorre a extinção do direito, ou seja, aquele que antecede ao direito de ação. Diz Clóvis no dito comentário: "O prazo extintivo opera a decadência do direito, objetivamente, porque o direito é conferido para ser usado num determinado prazo; se não for exercido, extingue-se. Não se suspende, nem se interrompe o prazo; corre contra todos, e é fatal.

Um dos primeiros teóricos do Direito a tratar do tema relativo às diferenças entre a prescrição e a decadência foi Antonio Luís Câmara Leal (in "Da Prescrição e da Decadência", Forense – Rio de Janeiro, 1959), que, primeiramente, entende que: "A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia do titular durante um certo lapso de tempo, e têm, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo." Sendo somente esse o ponto de semelhança desenvolve as divergências que dão, a cada instituto, sua particularidade.

Socorrendo-se das lições de Câmara Leal, Fábio Fanucchi ratifica os ensinamentos do teórico (in, "A Prescrição e a Decadência em Direito Tributário"):

4.1. o primeiro elemento diferencial entre os institutos está relacionado com o objeto que cada um visa extinguir:

4.1.1. *na decadência* : o direito;

4.1.2. *na prescrição* : o direito à ação para proteger um direito;

4.2. por força dessa primeira conclusão :

4.2.1. a *decadência*, extinguindo o direito, determina a extinção conseqüente da ação que lhe corresponda, de forma indireta, mas positiva, pois a essa faltará um pressuposto essencial : seu objeto;

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

4.2.2. a *prescrição*, extinguindo o direito à ação, retira do direito a sua defesa, deixando-o inerte, por isso se dizendo estar esse direito extinto de forma indireta.

...

4.3. tendo em vista o termo inicial dos institutos;

4.3.1. na *decadência* : o prazo começa a correr desde o momento em que o direito nasce; (grifos nossos)

Nesse ponto, faço uma pausa na explicação do mestre para estabelecer uma relação com o caso em pauta. A Decadência “começa a correr desde o momento em que o direito nasce”, sendo que no Direito Tributário isso se dá no momento do fato gerador. É a ocorrência do fato gerador ou fato imponível no mundo fenomênico que dá início ao direito de a Fazenda exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária. É a ocorrência do fato imponível que nasce para a o sujeito ativo um direito subjetivo de exigir o cumprimento pelo sujeito passivo do dever jurídico que lhe é acometido.

Continuando:

“4.3.2. na *prescrição* : o prazo começa a correr desde o momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, uma vez que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto;

4.4. tendo em vista a efetividade, ou não, do direito, segundo CÂMARA LEAL (19):

4.4.1. a *decadência*: “supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício”.

Gal



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

4.4.2. a *prescrição* : "supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida".

4.5. Em relação ao prazo que marca a verificação dos institutos :

4.5.1. na *decadência* : ele deflui contra todos, inexoravelmente, sem interrupções;

4.5.2. na *prescrição* : ele não corre contra certas pessoas e há causas interruptivas ou suspensivas de seu fluxo;

4.6. para a sua constituição em definitivo:

4.6.1. a *decadência*: independe de alegação do interessado na sua decretação, devendo o juiz atuar de ofício nesse sentido;

4.6.2. a *prescrição* de direitos patrimoniais: só poderá ser decretada judicialmente se o interessado a argüir.

...

A esses traços distintivos, podemos aduzir mais um que traz conseqüências importantes na aplicação prática dos institutos no campo do direito tributário positivo nacional. É no direito tributário que se afirma concludente a distinção de ser:

4.7. quanto ao tipo de relações que extinguem:

4.7.1. a *decadência* : exclusivamente as reguladas pelo direito material ou substantivo;

4.7.2. a *prescrição* : embora instituto de direito material, as reguladas pelo direito processual ou adjetivo.

Estas notas distintivas são importantes para as conclusões práticas que pretendemos implementar para a solução da lide.

A DECADÊNCIA E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional no art. 156, inciso V, coloca a, *prescrição* e a *decadência* como modalidades de extinção do crédito tributário.

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Observe-se que o referido artigo contém 10 itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item.

E mais, há aí uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exeqüibilidade. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

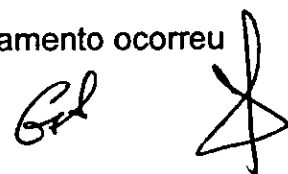
Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, pois está se dá na forma indireta.

E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, inverte acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

E, aqui os conceitos são mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Aqui também vamos encontrar uma característica importante para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

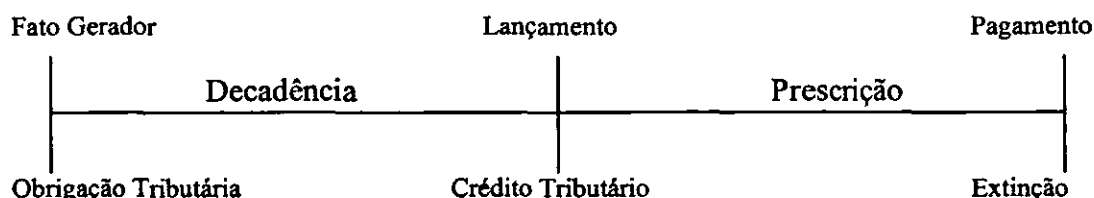
A norma jurídica veiculada no art. 174 diz, textualmente, que a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que, a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas, entre a decadência (que torna-se inaplicável se o lançamento ocorreu

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a cursive 'Grl' and the second is a stylized, abstract signature.

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Note no quadro abaixo, idealizado por Fábio Fanucchi, que há uma distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário.

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 147, 149 e 150, institui três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação, respectivamente, as quais são distinguidos segundo maior ou menor participação do contribuinte durante o procedimento que viabiliza o exercício do ato administrativo do lançamento.

Tal classificação é estabelecida pela lei, e como tal deve ser acatada segundo os critérios legalmente fixados, com as ressalvas que a doutrina propõe, sem, contudo, perder de vista a estrutura do Código Tributário Nacional.

A definição de lançamento de ofício postada no Código Tributário Nacional indica que é a modalidade pela qual é feita por iniciativa do fisco, independente da participação (colaboração) do sujeito passivo. É o caso do IPTU, em que a municipalidade, por seus mecanismos legalmente instituídos, verifica todos os elementos que compõem a norma individual e concreta, lançando o tributo devido pelo contribuinte.

Ge *[Assinatura]*

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Para o lançamento por declaração, no entanto, a administração fiscal depende das informações prestadas pelo contribuinte para efetuar o lançamento, como é o caso do ITR, cujos elementos que compõem a norma individual e concreta são fornecidos pelo contribuinte pela declaração. Há, efetivamente, uma participação do contribuinte no procedimento que antecede ao lançamento.

No caso do lançamento por homologação, que é o foco de nossa atenção neste processo, cabe compulsar o texto da Lei Complementar, em seu art. 150, como segue:

“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.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.”

Como se pode notar, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte apurar o montante devido e antecipar o seu recolhimento, para depois aguardar que o Fisco homologue sua atividade antecipatória.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Caso tal homologação não se opere de maneira expressa, dentro do prazo legal de cinco anos, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, pela via da chamada homologação tácita. Esta, inclusive, é a norma contemplada pelo artigo 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional - CTN.

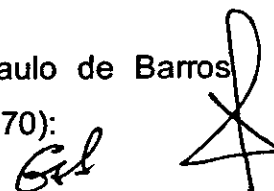
Assim entende Hugo de Brito Machado (in, Curso de Direito Tributário, 13ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998), que explica:

“O pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente não fixam prazos para a homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (art. 150, § 4º).”

Resta Claro que a modalidade de lançamento tem influência na determinação do prazo decadencial, pois, como vimos, há uma regra geral para os tributos cuja modalidade de lançamento é de ofício e por declaração em uma regra especial para os tributos cujo lançamento se dá pela modalidade por homologação. Isso, porque, o lançamento é o ato jurídico que retira a eficácia da decadência, se emitido no prazo determinado pela lei para o exercício do direito (exercício entendido como aquele que constituirá o direito). Realizado o ato administrativo do lançamento, está constituído o crédito tributário, estando passível de ser exigido. É direito subjetivo do sujeito ativo formalmente constituído.

Sobre o tema, merece ser transcrita a lição de Paulo de Barros Carvalho (in “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 9ª edição, pág. 270):



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

“A conhecida figura do *lançamento por homologação* é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas.” (itálicos no original)

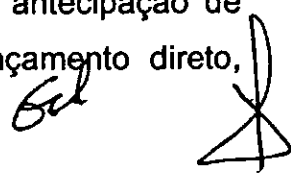
E na hipótese de o contribuinte **não** efetuar o pagamento do tributo de forma antecipada, não ocorreria o lançamento por homologação? E mais: ainda nessa hipótese, não ocorreria a decadência se a Fazenda Pública quedasse inerte para promover o lançamento e/ou a exigência do tributo devido?

Exatamente em face a esses questionamentos impõe-se adentrar na matéria, ainda que não esgotando o assunto.

De fato e na medida em que o parágrafo único, do art. 150, do CTN, contempla a possibilidade de existir **homologação tácita**, não há, pois, que se falar em inexistência de tal modalidade de lançamento se não houver pagamento antecipado.

Nesse passo, merece ser transcrita a lição do sempre oportuno **FÁBIO FANUCCHI** (ob. e vol. cit., pág. 297):

“O último parágrafo (4º) do artigo 150 do CTN enuncia a única possibilidade de se verificar homologação tácita, considerando-a ocorrida e extinto o crédito tributário, depois de decorridos no máximo (a lei ordinária de tributação poderá fixar menor prazo do que o da lei nacional), cinco anos contados da data do fato gerador. Expirado esse prazo (que é de decadência) sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado no sentido de homologar a antecipação ou de, substituindo-se na ação ao sujeito passivo obrigado a ela, lançar diretamente o tributo, considerar-se-á homologada a antecipação de pagamento, ou, extinto o direito de proceder a lançamento direto,



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

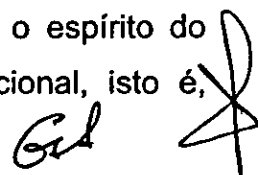
extinguindo-se, por consequência, o crédito tributário, salvo se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (adicionei o grifo)

Comentando sobre o já referido parágrafo 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional, o brilhante tributarista **PAULO DE BARROS CARVALHO** (ob. cit., pág. 274) disciplina:

“Quanto à parte inicial, parece-nos clara, compreendida em sintonia com o que já expusera o pensamento legislativo esposado nesse estatuto. Vale dizer, cabe à lei correspondente a cada tributo estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando a cerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual. Uma vez exaurido, não poderá a Fazenda Pública reclamar seu direito subjetivo ao gravame, extinguindo-se o crédito tributário.

...

O problema, porém, não se demora aí e sim na ressalva final: *salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*. A realidade cotidiana nos mostra que numerosas situações de falta de recolhimento de tributos, em termos parciais ou globais, no quadro de impostos que se sobrepõem a esse regime [o do lançamento por homologação], abrigam dolo, fraude ou simulação, muito embora diversas outras causas possam motivar o mesmo efeito. Pois bem, que prazo teria o Poder Público para deduzir suas pretensões tributárias, tomando-se como pressuposto que a legislação em vigor se mantém silente, omitindo-se sobre a hipótese? A questão é tormentosa e as soluções encontradas pelos autores são divergentes. Teria cabimento lançar mão dos prazos estipulados pelo art. 173 do Código? A exigência se perpetuaria, à míngua da instituição de qualquer limite? Seria admissível aplicar-se, subsidiariamente, o art. 177 do Código Civil, chegando-se ao período de vinte anos? Para nós, diante da lacuna causada pela omissão do legislador ordinário em disciplinar esse prazo, entendemos que a regra que mais condiz com o espírito do sistema é a do art. 173, I, do Código Tributário nacional, isto é,



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

havendo dolo, fraude ou simulação, adequadamente comprovados pelo fisco, o tempo de que dispõe para efetuar o lançamento de ofício é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter praticado o lançamento.

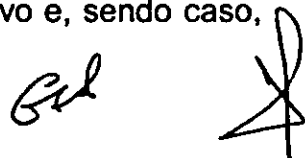
São portanto, duas situações diferentes: a) falta de recolhimento do tributo, em termos totais ou parciais, todavia sem dolo, fraude ou simulação - o intervalo temporal, para fins de lançamento, é de cinco anos, a partir da ocorrência do fato jurídico tributário; e b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação - o trato de tempo para a formalização da exigência e para aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado." (itálicos no original; grifos e destaques adicionados).

Para o caso em tela, no entanto, não foi verificado o intuito de dolo, fraude ou simulação, sendo oportuno verificar qual a relação entre o benefício fiscal condicional conferido ao sujeito passivo e o ato administrativo do lançamento, que foi exarado após cinco anos da ocorrência do fato gerador. Faz-se necessário, portanto, indagar e responder, afinal: o que é, legalmente, o lançamento, quais os vetores normativos que o orientam e quais são as regras que impediriam seu exercício?

O ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO

O Código Tributário fornece a exata definição do lançamento no art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Não esquecendo que a origem do Direito Tributário é o Direito Financeiro, entendo oportuno lembrar que também a Lei nº 4.320, de 17.3.1964, que baixa normas gerais de Direito Financeiro, conceitua o lançamento, no seu art. 53:

Art. 53. "O lançamento da receita é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta".

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas é um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo o ato administrativo de lançamento privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, e estando tal autoridade vinculada à estrita legalidade, podemos concluir que, mais que um poder, a aplicação da norma e a realização do ato é um dever, pois, como visto, vinculado e obrigatório. Hugo de Brito Machado (op. cit. Pág. 120) ensina:

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.

Para Alberto Xavier (in, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66):

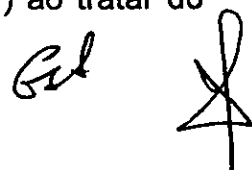
“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.”

...

Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições (Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193).

Américo Masset Lacombe (in, “Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Cejup, Belém, 1997) ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

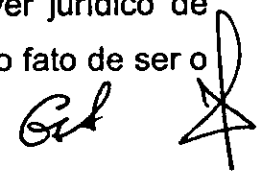
"A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum, shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei tributária."

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato impositivo, exercer sua atividade e lançar o tributo devido.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que para o caso em tela, encontra-se sob isenção condicional.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) seja pelo fato de ser o

Handwritten signature and a stylized mark, possibly a star or a checkmark, located at the bottom right of the page.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

lançamento ato administrativo vinculado, seja pelo fato de haver isenção condicionada, cuja condição futura e incerta pendia de comprovação.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo. Senão vejamos.

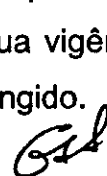
A NORMA ISENTIVA CONDICIONAL – CONTEÚDO, SENTIDO E ALCANCE

O Direito Tributário funda-se na previsão legal (hipótese de incidência) da ocorrência de determinados fatos para que seja possível a aplicação da norma jurídica e, conseqüentemente, o estabelecimento de uma relação jurídica tributária. Ou seja, ocorrido o fato, deve ser, uma dada relação jurídica entre o sujeito ativo (Estado), que tem o direito de exigir uma prestação pecuniária do sujeito passivo (contribuinte), acometido de um dever jurídico de paga.

A relação jurídica tributária apresenta-se com bilateralidade lógica, ou seja, ao direito subjetivo do sujeito ativo (vetor do crédito) há um dever jurídico acometido ao sujeito passivo (vetor do débito), que se encontram no objeto da relação que é a obrigação tributária.

A norma isentiva, ao ser promulgada, não pode, em hipótese alguma, aniquilar o vetor do direito do sujeito ativo, uma vez que esse vetor é a própria competência de instituir e exigir tributos do ente tributante. Ele atinge todos os contribuintes que se encontram sob a luz da norma tributária. A isenção não pode atacar a competência do Estado ou sua capacidade tributária (esse é o campo reservado para a imunidade). A norma isentiva deve sim atacar outros elementos da relação jurídica, com o fim de aniquilar o vetor do dever jurídico do sujeito passivo.

O comando normativo da regra de isenção, ao retirar de um determinado sujeito passivo, ou de um conjunto determinado de sujeitos passivos, o dever de pagar tributo, preserva a norma tributária que continua com sua vigência e eficácia em relação aos outros contribuintes, cujo dever jurídico não foi atingido.



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Assim, resta claro que a norma isentiva, ainda que condicional, em nada afeta o dever-poder do sujeito ativo, cuja competência e capacidade tributárias continuam a propagar seus efeitos, recaindo, tão-somente, sobre a obrigação do sujeito passivo imediatamente, e mediatamente desconstituindo, o poder de exigibilidade do crédito por parte do sujeito ativo, em relação àquele fato gerador especificado.

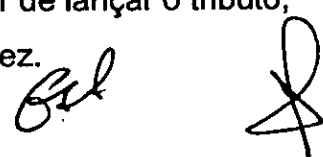
Se o vetor do direito subjetivo do sujeito passivo não foi sequer resvalado pela norma isentiva condicional, continua a administração tributária com o “dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário”, na voz de Hugo de Brito Machado.

Cabe ressaltar, aliás, que, afora os casos de extinção do crédito tributário, não há na legislação pátria, nenhum comando que retira da administração tributária o dever-poder de realização do lançamento. Inclusive, por analogia, podemos citar o caso de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, por força de liminar em mandado de segurança, situação em que a jurisprudência pacificou-se no sentido da necessidade de constituir o crédito tributário com o fim de preservar o direito da Fazenda.

Com efeito, o que se verifica no caso em tela, é que a Recorrente foi beneficiada com uma isenção condicional a evento futuro, na qual o seu dever tributária seria aniquilado com a ocorrência do evento.

Ocorre que, o fato de ter sido concedida a isenção do crédito tributário condicionada a evento futuro, não retirou da administração tributária o dever de realizar o lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, com o fim de preservar o direito da Fazenda, pois a ocorrência do fato gerador já era de conhecimento da Fazenda, no momento do registro da Declaração de Importação.

A administração tributária continuou titular de sua capacidade e competência tributárias, cujo conteúdo normativo contempla o dever de lançar o tributo, no exercício de sua atividade vinculada e obrigatória. O que não o fez.



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE – IMPUGNAÇÃO E RECURSO

O crédito tributário após constituído pelo lançamento pode ter sua exigibilidade suspensa, enquanto pender impugnação ou recurso.

O art. 151 do Código Tributário Nacional estabelece que:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - a moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.”

Entende-se que as reclamações e os recursos administrativos são tidos como forma suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, mas tal questão é posterior ao ato de lançamento e, portanto, encontra-se o direito sob a incidência do prazo prescricional, este sim sujeito à suspensão e à interrupção.

De fato, o art. 118 do Código Civil estabelece: “Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”.

Ora, se o crédito tributário não pode ser exigido, se está subordinado a que se julgue o recurso e se inscreva o crédito, não está adquirido o direito da Fazenda Pública à exigibilidade, e assim, mesmo que tivesse sido lançado o tributo quando do registro da Declaração de Importação, no caso em tela, o direito da Fazenda estaria garantido em face da decadência, pois a ele aplica-se os efeitos suspensivos da exigibilidade.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE E SUSPENSÃO DE PRAZO

Por outro lado, a lei fala em suspensão da exigibilidade do crédito fiscal (art. 151) e não de suspensão de qualquer prazo.



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Por invocação do art. 170¹ do Código Civil é que se fala em suspensão do prazo. Mas tal suspensão de prazo só se refere à prescrição. O art. 170 está inserido no capítulo que trata das causas que impedem ou suspendem a prescrição. Não se pode, pois, invocá-lo para uma espécie à parte, para a decadência, com que é incompatível.

DA JURISPRUDÊNCIA

A jurisprudência sobre o ponto aqui controvertido, fase de decadência até a inscrição do débito fiscal, é ainda esparsa e tateante.

Contudo o Tribunal de Alçada de Minas Gerais já decidiu que: "Se entre a data da notificação e a data da inscrição da dívida decorreu prazo superior a cinco anos, ouve decadência do direito da Fazenda Pública de Minas Gerais (agravo nº 1.053, relator Juiz Amado Henrique, in "Revista Jurídica Lemi" 81/232).

E o TFR está acolhendo esta mesma orientação: "Referindo-se o imposto ao 4º trimestre de 1965, o prazo de constituição do respectivo crédito começou a correr de 1.1.1966 e extinguiu-se em igual data do ano de 1971.

"Não poderia, assim, ser validamente inscrito a 5 de maio seguinte" ("Resenha Tributária -- Jurisprudência -- Renda", 1.2, ns. 46-74, págs. 1.168-69).

Crédito tributário -- Modalidade de sua extinção. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos (Código Tributário Nacional, art. 173). Conta-se o prazo da data em que tenha iniciado a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, (artigo citado, parágrafo único).

"Lavatura de auto de infração, medida indispensável ao lançamento e início da constituição do crédito tributário, e da sua notificação começa o decurso do prazo" (publicado na "Revista do Imposto de Renda", CEFIR, ano XI, nº 59, pág. 138).

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Mas não poderíamos deixar de enfrentar a decisão do Superior Tribunal de Justiça que, em decisão desatenta, deu interpretação equivocada ao instituto da decadência no Código Tributário Nacional. Para tanto, socorro-me dos hábeis argumentos de Alberto Xavier (in, in, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 91), cujos ensinamentos demonstram a correta exegese do art. 150, do Código Tributário Nacional:

“F) A contagem dos prazos no lançamento por homologação

a) Prazo de decadência do direito ao lançamento nos tributos de lançamento por homologação

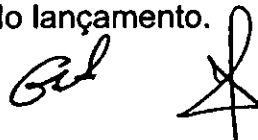
O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, “a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento”. Por outras palavras: “o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador “. E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região.

Em face destes textos, assim raciocinou o Tribunal:

“Examinado isoladamente (o artigo 173 do CTN) o texto legal deixa margem a duas interpretações.

“Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento.

“Por igual, o termo «poderia» permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

"A dificuldade desaparece, quando se examina o artigo 173, em conjunto com o preceito contido no artigo 150, § 4º, do CTN.

"O artigo 150 trata do lançamento por homologação.

"Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

"Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

"O parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

"Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

- a) depois de expressamente homologado;
- b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

"Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

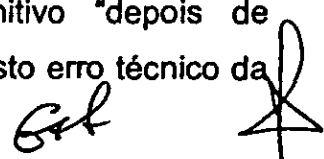
"Senão houver homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

"Já a decadência ocorreria cinco anos depois » do primeiro dia do exercício seguinte» à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

"Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

"Não houve decadência".

Enferma este acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere-se às condições em que "o lançamento se pode tornar definitivo" quando o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da "extinção do crédito" e não a definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da



Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

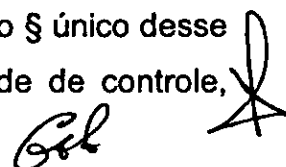
lei que refere a homologação ao “pagamento” e não ao “lançamento”, que é privativo da autoridade administrativa (artigo 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à “faculdade de rever o lançamento” quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticada anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquela em que o lançamento “poderia ter sido praticado” – como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta lição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem*, do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, §4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150, §4º aplica-se exclusivamente aos tributos “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio antecede o pagamento. O artigo 150, §4º pressupõe um pagamento prévio – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173 pressupõe não ter havido pagamento prévio – e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquela em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo reduz esse prazo tão longo se verifique a possibilidade de controle,



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

contando o *dies a quo* não do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas “da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

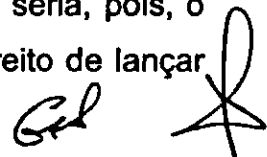
E é também por razões ligadas a inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de “dolo, fraude ou simulação” para implicitamente os sujeitar ao prazo mais longo do artigo 173.

Também só razões ligadas ao maior grau de informação que existe nos casos de pagamento prévio do tributo é que explicam que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o prazo de homologação ser “fixado em lei” em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o artigo 173 fixa imperativamente o prazo de cinco anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei.

A lei a que se refere o art. 150, § 4º só pode ter o alcance de reduzir o prazo de cinco anos, baseado no reconhecimento da suficiência de menor período para o exercício do poder de controle, mas nunca o de excedê-lo, funcionando assim aos cinco anos como limite máximo do prazo decadencial. A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar.

Tem toda razão Luciano Amaro quando põe as claras o vício lógico das premissas da tese em causa ao salientar a evidência de que “o exercício em que o lançamento poderia ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o fisco lançar e não o ano em que termina essa possibilidade”.

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente artigo 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que se considera “definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria, pois, o sentido de acrescentar a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar



Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar "definitivamente extinto o crédito" ? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo.

Bem melhor interpreta a lei o Tribunal Federal de Recursos, na sua Súmula 219, ao subordinar ao pressuposto de "não haver antecipações do pagamento" a aplicação do prazo de cinco anos em função do primeiro dia do exercício seguinte àquela em que ocorreu o fato gerador no artigo 173 do Código Tributário Nacional."

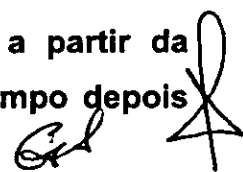
Nesse diapasão, a administração tributária, já conhecia da ocorrência do fato gerador do imposto, cujo lançamento se deu pela modalidade por homologação, quando do registro da Declaração de Importação, sendo injustificável a ausência do lançamento no prazo quinquenal, *ex vi* do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

DO CASO CONCRETO NOS AUTOS

Em razão do regime de DRAWBACK, e que, no caso, estava suspensa era a exigibilidade do tributo, operou-se o DRAWBACK em favor, única e exclusivamente, do contribuinte, sujeito passivo da pretensa relação jurídica tributária. Em relação ao Fisco, sujeito ativo dessa relação, nenhuma das obrigações legais foram alteradas, permanecendo com o dever-poder de exercer sua função fiscalizadora e administradora.

Assim, não existiu, como não poderia existir, a suspensão do dever do fisco de proceder à constituição do direito, que nasceu com o fato gerador, ou seja, com o registro da DI -- aqui desprezo e não entro no mérito da controvérsia existente entre a verificação do fato gerador na entrada da mercadoria importada no País ou no registro da DI, que foge ao âmbito deste processo, cuja postura pela primeira figura abracei em outros processos, quando era o caso de tal discussão.

Dessa forma, vale afirmar, fazendo coro com o festejado tributarista antes citado (mesma obra, pg. 355) que "o exato é dizer-se que a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e a qualquer tempo depois



Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

dele e enquanto não extinto o direito da Fazenda, poderá ser efetuado o lançamento."

Ainda que se quisesse, com boa vontade, abraçar a tese de que o **DRAWBACK** se constitui em negócio sujeito à **condição suspensiva**, ainda assim não se retiram dos efeitos da decadência, pelas seguintes razões:

- a) Primeiro, no plano do direito, porque "Examinando o instituto da decadência à luz da doutrina assente em torno de sua configuração, veremos que o termo inicial dela será **SEMPRE** coincidente com o nascimento do direito. Na obrigação principal de natureza tributária, o direito da Fazenda Pública nasce com a ocorrência do fato gerador, logo, a lógica mandaria que o prazo da caducidade fosse contado da data do fato gerador. **ASSIM, COM OBSERVÂNCIA ABSOLUTA DA ESTRUTURA DO INSTITUTO, SOMENTE A DECADÊNCIA ESTIPULADA PARA O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (QUE TEM SEU TERMO INICIAL NA DATA DO FATO GERADOR), PODERIA SER CONSIDERADA COMO FIXADA COM CORREÇÃO, DENTRO DO CTN. É o caso!**
- b) Ainda em termos de direito, inexiste a figura legal da suspensão da decadência em direito, mas tão-só da prescrição, conforme atrás dissecado; como não existe em toda a legislação invocada (em especial a que institui o regime do **DRAWBACK**) qualquer alusão à suspensão do exercício do direito da Fazenda, mas tão-só à exigibilidade do crédito, o que é óbvio e absolutamente correto.
- c) No plano de fato, jamais poderia a Fazenda alegar que o seu direito de lançar somente nasceu com o vencimento consignado no Ato Concessório, ocorrido em 23/11/90, vez que, não existe qualquer dispositivo legal prevendo tal providência servindo de "start" da atividade fiscal, sendo meramente uma conveniência da autoridade aguardá-la; portanto, se é mera conveniência sua, preferindo não proceder a verificações periódicas no contribuinte, assumiu o risco de sua atitude omissiva.

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Portanto, resta claro que o Fisco, apesar de ter prazo suficiente para constituir seu crédito, para proceder ao pretendido lançamento, antes da verificação final do prazo decadencial, não o fez, por omissão, não podendo agora querer postular tese de literal perpetuidade de direitos sobre o contribuinte.

Vejamos, ainda, o que doutrina o eminente Prof. ALEXANDRE BARROS CASTRO (op. Cit., pg. 70) :

“fundamentando-se notadamente no brocardo romano *dormientibus non succurrit jus*, ou seja, o direito positivo não socorre aos que permanecem inertes durante largo interstício temporal, sem proteger seus direitos. Dessa maneira, passado certo intervalo de tempo, previsto em lei, os fatos, ante o princípio da segurança jurídica, devem tornar-se estáveis, alcançando a imutabilidade necessária para uma efetiva e perene paz social.

Se, por um lado, limita-se ou se prejudica o direito individual, por outro, claramente garante-se a certeza e segurança das relações jurídicas, preservando a tranqüilidade social, que obviamente ficaria maculada ante a perpetuidade da alterabilidade das relações.

Como sabemos, os processos baseiam-se em provas e estas, via de regra, tendem a perecer, tendo sua produção inexoravelmente prejudicada com o passar do tempo. Assim, papéis se deterioram, testemunhas falecem ou se olvidam da precisão dos fatos etc. Eis aí a razão pela qual o legislador tratou de colocar um ponto final à instabilidade dos processos, juridicizando mecanismo para tanto.”.

Nesse sentido, também fico com o ministério preciso e lapidar do mesmo PROF. FÁBIO FANUCCHI (op. cit., pg. 350):

“entre a imprescritibilidade do crédito tributário de que a Fazenda poderia se beneficiar, através da simples alegação indefinida de desconhecimento da ocorrência do fato gerador (...) e o preceito de ordem geral e tendente a evitar a perpetuidade de direitos, até mesmo

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

dos da Fazenda Pública, deve prevalecer a última escolha, sob pena de se negar a adoção do instituto em direito tributário. Uma vez que a lei tributária nacional resolveu adotar a decadência como causa da exclusão do crédito que ela normatiza, **NÃO HÁ COMO INTERPRETÁ-LA DE FORMA A RETIRAR A EFETIVIDADE DO INSTITUTO.**

Recentemente através do Acórdão CSRF/03-02.814 de 24 de agosto de 1998 do eminente relator Dr. Moacyr Eloy de Medeiros, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já veio a confirmar o esposado até aqui com a seguinte ementa:

“DRAWBACK – I.I. e I.P.I. – Lançamento por Homologação – está precluso o direito da Fazenda Nacional, de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, após transcorridos cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acolhida a preliminar de decadência.”

Apesar de dar tratamento distinto ao termo inicial do prazo decadencial, o Acórdão ora citado demonstra que a tese da decadência contém subsistência e converge no entendimento de que, mesmo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a autoridade fiscal não está dispensada de exercer sua atividade, obrigatória e vinculada.

Portanto, acolho a tese de verificação da decadência como causa de extinção do direito ao crédito tributário e, portanto, como questão de mérito.

Isto posto, entendo por acertado o v. acórdão recorrido, pelo que, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional.

Se ao contrário, entenderem por bem, os pares desta Câmara, seja afastada a decadência até aqui defendida, hipótese levantada apenas para

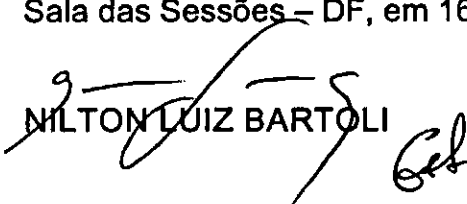
Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

argumentar, entendendo ser o caso de tornarem os autos à Eg. Câmara recorrida, a fim de que sejam analisadas as demais questões de mérito suscitadas no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 16 de maio de 2005.


NILTON LUIZ BARTOLI

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Redatora designada

Peço vênia para divergir do ponto de vista do Ilustre Conselheiro Relator que, como a Câmara recorrida, entendeu que a decadência do direito de lançar segue o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

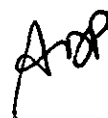
A recorrente rebate, defendendo que o lançamento somente poderia ter sido efetuado a partir do vencimento do Ato Concessório, em 23 de outubro de 1990, sendo que o termo inicial seria 01/01/1991.

A meu ver, não se trata de cogitar da ocorrência do instituto da decadência. Se não, vejamos.

No regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão o pagamento dos tributos incidentes na importação da mercadoria importada é suspenso porque o contribuinte compromete-se, conforme ato concessório, a exportá-la após seu beneficiamento ou sua destinação para fabricação, embalagem, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada. Não cumprindo, total ou parcialmente, o disposto no ato concessório, e nem adotando quaisquer dos procedimentos previstos no artigo 342 do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002), resta à administração tributária a tarefa de reaver aquele tributo, suspenso e não pago.

A questão que se apresenta é: até quando lhe será permitido fazê-lo?

Responder a tal pergunta demanda, a princípio, os seguintes esclarecimentos: no regime aduaneiro de *drawback* suspensão ocorre o lançamento dos impostos por ocasião da apresentação da declaração de importação? O que representa a assinatura do termo de responsabilidade? Qual a modalidade de lançamento dos impostos neste regime? Em que momento decai o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento? caso tenha havido lançamento, quando prescreve o direito de cobrar o tributo?



Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

A jurisprudência administrativa

A seguir apresento o resultado de pesquisa realizada nas decisões dos Conselhos de Contribuintes, ou seja, na esfera administrativa, sobre decadência e prescrição no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão.

No Segundo Conselho de Contribuintes, todas referem-se ao IOF sobre operações de câmbio. São 20 as decisões pesquisadas e todas foram no sentido de que o prazo decadencial para lançar o IOF sobre operações de câmbio decorrentes do descumprimento de compromisso de exportação vinculado a Ato Concessório de *drawback* suspensão tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que: i) ocorreu o descumprimento, ou seja, da data em que, conforme Ato Concessório, a mercadoria deveria ser exportada; ii) a autoridade fiscal teve ciência de que o cumprimento (ou o inadimplemento) ocorreu, por meio de comunicação efetuada pela Secretaria de Comércio Exterior, entidade à qual o contribuinte deve prestar contas do cumprimento do regime. Os fundamentos apresentados são, em suma, os seguintes:

a-) o pressuposto básico do lançamento por homologação é o prévio pagamento do imposto, que não ocorreu. Portanto, não há que se falar no prazo do artigo 150, parágrafo 4.º;

b-) o que ocorre é a suspensão da exigibilidade do tributo sob condição. Não tendo sido cumprido pelo beneficiário aquilo com o que se comprometeu, fica revogada a causa suspensiva e o tributo pode ser cobrado. Nada impede que a exigência seja feita por meio de auto de infração. Em relação aos tributos cujos fatos geradores vinculam-se à entrada da mercadoria no território nacional não há que se falar em decadência, pois ocorre lançamento;

c-) o instituto de benefício fiscal é um ato administrativo complexo, que resulta da manifestação de vontade de mais de um órgão administrativo. Após a Fazenda Nacional suspender a exigibilidade dos tributos, fica desvinculada do controle do adimplemento das condições pactuadas e só pode tornar efetiva a cobrança do tributo suspenso quando o órgão governamental responsável pelo controle lhe comunicar;

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

d-) não havendo pagamento antecipado de tributo, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se verifica o inadimplemento da obrigação de exportar;

e-) aplica-se o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

f-) realizada a condição, a suspensão tributária se transmuta em uma isenção de fato. Esgotado o prazo sem que a condição se efetive, ressurge a causa suspensiva e o Fisco deve exigir os tributos.

As decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes podem ser agrupadas da seguinte forma:

a-) decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso da taxa de melhoramento dos portos após decorrido o prazo determinado no CTN para seu lançamento. O regime aduaneiro somente *suspende* o pagamento dos tributos aduaneiros, em nada impedindo a constituição do crédito tributário. Constata-se a decadência, quer seja pela aplicação do prazo do CTN, 173, I, quer seja pela aplicação do prazo do CTN, 150, § 4.º, contados do registro da declaração de importação. Neste caso, a PGFN emitiu parecer determinando que a Receita deveria efetuar o lançamento, a fim de prevenir-se dos efeitos da decadência;¹

b-) decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso do imposto de importação após decorrido o prazo de cinco anos da data do registro da declaração de importação, em que ocorre o fato gerador, por ser o lançamento do tributo por homologação. No caso do *drawback* em tela há somente a suspensão do pagamento do tributo. O fato gerador ocorre com o registro da declaração de importação e o Termo de Responsabilidade foi assinado. Foi anotada, na DI, a constatação de divergência da mercadoria objeto do litígio, o que, por si só, já caracterizaria o disposto no parágrafo único do artigo 173 do CTN;²

And

¹ Nesse sentido os Acórdãos 301-27.938, de 13.2.96; 301-27.902, de 21.11.95; 301-27.903, de 21.11.95; 301-27.939, de 13.2.96; 301-27.940, de 13.2.96.

² Acórdão 302-32.474, de 1.12.92.

Gil

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

c-) o prazo decadencial, nas hipóteses de *drawback*, é computado em conformidade com o parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN, excluindo-se o prazo para comprovação estabelecido no Ato Concessório. Não caracterizada a fraude;³

d-) não ocorrida a prescrição, em face do regime concedido. O crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa, em razão do regime concedido e sua constituição definitiva seria possível somente após o recebimento do relatório da CACEX;⁴

e-) aplica-se o prazo do CTN, 173, I, contado do término do prazo fixado no Ato Concessório;⁵

f-) aplica-se o prazo do CTN, 173, I, contado do término da comunicação do órgão que administra o benefício;⁶

g-) no lançamento por homologação, não havendo pagamento, o termo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, considerado como tal o prazo final de exportação. ⁷

Em relação ao julgamento desta matéria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência evoluiu da forma que pode ser constatada a partir dos acórdãos que transcrevo a seguir:

“CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. 3.ª Turma. Ementa: DRAWBACK - I.I. e I.P.I. – Lançamento por homologação. Está precluso o direito da Fazenda Nacional, de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, após cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acolhida a preliminar de decadência. Acórdão n.º CSRF/03.02814. Relator: Moacir Eloy de Medeiros. Data da sessão: 24.8.98. D.O.U. de 17.11.98.

DRAWBACK – DECADÊNCIA – O instrumento através do qual ocorre o lançamento do crédito tributário suspenso em razão do regime de drawback é o termo de responsabilidade, embasado na declaração do contribuinte relativa ao

³ Acórdão 302-33.420, de 25.10.96.

⁴ Acórdãos 303-27.995, de 25.8.94; 303-28.477, de 20.8.96; 301-28.924, de 23.2.99 (voto vencido) e 301-28.925, de 23.2.99 (voto vencido).

⁵ Acórdãos 301-28.924, de 23.2.99 (voto vencido) e 301-28.925, de 23.2.99 (voto vencido).

⁶ Acórdãos 303-29.231, de 7.12.99 (voto vencido), 301-29.984, de 17.10.01 e 301-30.468, de 03.12.02.

⁷ Acórdão 303-29.231, de 7.12.99.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

regime praticado. O sujeito ativo da relação tributária passa a ter direito de exigir o eventual crédito tributário decorrente de inadimplemento do drawback a partir da data de expiração do prazo para a execução integral do mesmo. Auto de infração deve ser lavrado apontando a falta respectiva e aplicando as penalidades cabíveis. Acórdão n.º CSRF/03-03.330. Relator: Moacir Eloy de Medeiros. Data da sessão: 04.11.02.

ADUANEIRO – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO - No regime "drawback" suspensivo, no imposto de importação, não se há de falar em decadência se o crédito tributário está lançado na DI de admissão dos bens submetidos ao regime especial. Não transcorreu, igualmente, o prazo de prescrição, tendo em vista que o crédito tributário lançado estava inexigível durante todo o prazo para cumprimento do regime especial, até a comunicação feita pelo órgão controlador da concessão. Exigência fiscal feita em tempo hábil. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional. Acórdão n.º CSRF/03-03.379. Relator: João Holanda Costa. Data da sessão: 04.11.02.

A discussão no poder judiciário

No Poder Judiciário foram pesquisadas as decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Federal de Recursos e dos Tribunais Regionais Federais.

Abordando exatamente a questão que se busca responder no presente trabalho, foi emitido, pelo TRF da 4.ª Região, o seguinte julgado:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. 1.ª Turma. Ementa: Ação anulatória. Drawback. Decadência. Termo de Responsabilidade. Ônus da prova. I-O direito da Fazenda constituir o crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação advinda de operação de drawback, consubstanciada em Termo de Responsabilidade, inicia-se no primeiro ano subsequente (art. 173, I, do CTN) àquele em que terminou o prazo para a exportação, ou renúncia do Termo. II- Remessa oficial provida. Remessa *Ex Officio* n.º 94.04.13917-3/RS. Relator João Pedro Gebran Neto. Data de Sessão: 25.5.99. D.J.U. de 23.6.99.

In casu, a ré havia sustentado a ausência de prescrição, tese com a qual o relator não concordou, considerando que o prazo para a constituição do crédito pelo lançamento é a data do vencimento legal para exportar a mercadoria, haja vista que somente ao final desse lapso temporal é que a autoridade fiscal deve, frente ao descumprimento do Termo de Responsabilidade, constituir o crédito tributário relativo aos tributos suspensos, por meio de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Merece também destaque o julgado cuja ementa transcrevo a seguir e que trata de matéria ainda elucidativa para o caso, onde o Relator conclui pela obrigação inarredável de execução direta do termo de responsabilidade ou mesmo a impossibilidade de rediscussão do imposto suspenso face à baixa do termo de responsabilidade, ocasionando a extinção da obrigação tributária.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. Segunda Turma. Ementa: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. 1. Inviável a feitura de auto de infração e posterior lançamento de débito fiscal com base em texto legal não vigente à época do fato gerador. Impossível à lei nova, mesmo com paradigma de infração igual ao previsto em lei anterior, retroagir para alcançar fator geradores ocorridos no passado, face aos princípios da legalidade e da retroatividade. 2. **Em se tratando de drawback, a garantia do crédito fiscal para o caso de eventual descumprimento da condição da suspensão tributária ocorre por meio do Termo de Responsabilidade (arts. 249, 547 e 548 do Regulamento Aduaneiro). Ocorrendo o descumprimento, o Termo de Responsabilidade é título líquido e certo. No caso, com a baixa do Termo de Responsabilidade, houve a extinção da obrigação tributária.** 3. Julgada a ação principal a medida cautelar perdeu totalmente o objeto, restando, pois esvaziado o pedido, não sobrevindo, outrossim, interesse do Estado em julgar definitivamente a lide, extinguindo-se o processo sem julgamento do mérito, com base no art. 267, VI, do CPC. Apelações Cíveis n.º 94.04.40919-7/RS e n.º 94.04.40919-7/RS. Relator Hermes Siedler da Conceição Júnior. Data da Sessão: 19.08.99. D.J.U. de 20.10.99. [sem grifo no original]

No caso do *drawback* suspensão merece ainda destaque a seguinte decisão, também do TRF da 4.ª Região:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. 1.ª Turma. Ementa: TRIBUTÁRIO. *DRAWBACK*. COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO. TERMO DE RESPONSABILIDADE. A execução do termo de responsabilidade enseja impugnação cujo julgamento enseja recurso ao Conselho de contribuintes. Apelação em Mandado de Segurança n.º 97.04.50995-2-RS. Relator Gilson Dipp. Data da Sessão: 18.11.97. D.J.U. de 22.04.98.

4.4.4. Do termo de responsabilidade

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

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

responsabilidade, que é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele contidas.⁸

O Regulamento Aduaneiro estabelece que, se não for cumprido o compromisso assumido no termo de responsabilidade, o crédito nele constituído será objeto de exigência e que, se não for efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, o termo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para cobrança. (parágrafo único do art. 676 e art. 679). Determina, ainda, no art. 682, que a exigência de crédito apurado em procedimento posterior à apresentação do termo de responsabilidade, em decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo de tributo devido, será formalizada em auto de infração, lavrado por AFRF, observado o disposto no Decreto nº 70.235/72.

O Terceiro Conselho de Contribuintes vem decidindo que a execução do Termo de Responsabilidade deve seguir o disposto no Decreto 70.235/72, com duplo grau de jurisdição.⁹ A Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo Paulo César Alves Rocha¹⁰, entende ser incabível a execução sumária do termo de responsabilidade sem a observância dos preceitos que norteiam o Processo Administrativo Fiscal determinados por aquele decreto, o que feriria o preceito constitucional que assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CR, art. 5.º, inciso LV), caracterizando preterição do direito de defesa do contribuinte.

Íris Sansoni, trazendo à baila a diversidade de procedimentos que estão sendo adotados quanto ao termo de responsabilidade nas repartições aduaneiras¹¹, bem como outras

⁸ O termo de responsabilidade pode, ainda, ser exigido para cumprimento de formalidade ou apresentação de documento. Se não formalizado por quantia certa, será liquidado à vista dos elementos constantes do despacho aduaneiro a que estiver vinculado.

⁹ Acórdãos 302-34288, de 04.07.00; 303-28.519, de 24.10.96; 302-33.064, de 29.06.95

¹⁰ ROCHA, Paulo César Alves. Regulamento Aduaneiro anotado com trechos legais transcritos. 2.ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 457.

¹¹ SANSONI, Íris. Análise dos acórdãos emanados das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes. Brasília, 2000. p. 3-8. A autora mostra que algumas repartições obedecem à orientação emanada da Coordenação do Sistema de Fiscalização no sentido de lavrar auto de infração nos casos de descumprimento do regime de *drawback* suspensão, tanto para cobrar tributos como multas e outras fazem a exigência somente por auto de infração ou notificação de lançamento para evitar alegações, em mandado de segurança, de preterição do direito de defesa. Por outro lado, algumas Delegacias de Julgamento têm anulado os autos de infração por descumprimento de *drawback* sob a alegação de que não caberia auto de infração e sim termo de responsabilidade e outras têm, ao contrário, e à vista de liminar em mandado de segurança, desconsiderado o termo de responsabilidade fazendo o processo retornar para formalização da exigência nos termos do Decreto

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes no mesmo sentido das já acima comentadas¹², conclui que existe um entendimento generalizado de que não teriam sido recepcionados pela Constituição de 1988 os dispositivos do Decreto-Lei 37/66 que tratam da execução sumária do termo de responsabilidade. Além disso, o então único ato legal sobre o assunto, a IN 84/98, poderia ser taxado de inconstitucional. Deduz que o termo de responsabilidade, assinado pelo contribuinte e não pela autoridade fiscal, previamente à apuração dos fatos que possam ensejar lançamento tributário, não configuraria lançamento, mas apenas uma espécie de título executivo “em branco”, cujo procedimento de execução sumária, sem direito à defesa, não se coadunaria com o sistema constitucional vigente.

Concordo somente com a primeira parte do raciocínio acima transcrito. Com efeito, a execução sumária do termo de responsabilidade, pelos motivos já trazidos, não atende ao disposto no texto constitucional, art. 5.º, inciso LV. Mesmo assim, cabe ressaltar que, conforme já anteriormente relatado, existem ainda decisões do Poder Judiciário no sentido de que o termo de responsabilidade é título líquido e certo.

Por outro lado, não entendo ser corolário a conclusão de que o lançamento não teria, então, ocorrido. Realmente as decisões aqui arroladas foram todas no sentido de que deveria ser seguido o previsto no Decreto 70.235/72, ou seja, de que deveria ser possibilitada ao contribuinte a defesa, em primeira e segunda instância, de acordo com aquele Decreto. Entretanto, a maioria das decisões não entende que deve ser lavrado auto de infração ou que deve ser emitida notificação de lançamento para que este ato administrativo de lançamento fique consubstanciado. Ao contrário, o entendimento quase que generalizado é de que, sendo descumprido o previsto no termo de responsabilidade, dever ser possibilitada a defesa, em duplo grau de jurisdição, não havendo alusão, entretanto, à necessidade da lavratura de auto de infração, donde se depreende que, por meio do Termo, teria ocorrido o ato administrativo de lançamento.



70.235/72.

¹² A autora acrescenta os Acórdãos 303-27.700, 302-33.391, 302-33.572, 302-33.768, 303-28.506 e 302-33.820.



Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

A enfatizar tal argumento, concorre também o fato de que o Decreto n.º 70.235/72¹³, apesar de ser posterior ao Decreto-Lei n.º 37/66, é anterior ao Decreto-Lei n.º 2.472/88, que forneceu a redação atual do artigo 72 daquele Decreto-Lei, estabelecendo que as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita ao regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. Sendo posterior, o Decreto-Lei 2.472/88 reafirmou que além daquelas formas de lançamento especificadas no Decreto 70.235/72, notificação de lançamento e auto de infração (art. 9.º), deveria ser considerada a assinatura do termo de responsabilidade.

Ora, no caso específico dos impostos incidentes no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão também ocorre o lançamento. O argumento de o ato de lançamento, conforme artigo 142 do CTN, é privativo da autoridade administrativa e o fato de o termo ser assinado pelo contribuinte não o descaracteriza como instrumento para o lançamento, conforme previsto em lei, ainda mais se for considerado que há manifestação da autoridade por ocasião do despacho aduaneiro, já que ela identifica o sujeito passivo, verifica fisicamente a mercadoria, faz breve exame da classificação tarifária e da alíquota adotadas e determina a base de cálculo do imposto conforme metodologia do valor aduaneiro.¹⁴ ¹⁵ Ocorre, portanto, o lançamento, sendo que, a partir de então, poderá ser realizada a sua revisão enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Da natureza jurídica do drawback suspensão

Uma das correntes que explicam a natureza jurídica do *drawback* suspensão defende que seria o caso de uma espécie de isenção. Preliminarmente, cabe ressaltar que os autores divergem quanto à natureza da isenção.

A doutrina tradicional entende que a isenção é um favor legal que consiste na dispensa do pagamento do tributo devido. Estes doutrinadores defendem que o fato gerador ocorre, nascendo então a obrigação tributária. A norma que isenta agiria no sentido da dispensa

¹³ Este decreto tem *status* de lei ordinária porque foi elaborado à vista de delegação de competência específica para tanto, fornecida pelo Decreto-Lei 822, de 5.9.69, sendo que, logo depois, com a Emenda Constitucional n.º 1, em vigor a partir de 30.10.69, foi proibida a delegação de atribuições e ficou reservado à lei federal a matéria de direito processual e de direito financeiro. Foi o que decidiu o TFR por meio da AMS 106.747-DF.

¹⁴ SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

¹⁵ Cabe ressaltar que, com o SISCOMEX-Importação, várias dessas atividades são realizadas por meio eletrônico, conforme parâmetros estabelecidos pela autoridade aduaneira.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

do pagamento do tributo. Este é o conceito defendido por Rubens Gomes de Sousa¹⁶ e que foi incorporado por Amílcar de Araújo Falcão¹⁷. Seria o conceito incorporado em nosso CTN, segundo alguns. Entretanto, o próprio Rubens Gomes de Sousa, seu principal mentor, defende que o CTN não teria tomado partido nessa discussão, limitando-se a dispor, em seu artigo 175, inciso I, que a isenção exclui o crédito tributário, o que poderia significar que, no caso de isenção, inexistia a própria obrigação tributária, de vez que o crédito é simplesmente decorrência daquela.¹⁸

A outra corrente de destaque tem em José Souto Maior Borges seu grande defensor. Para ele, na hipótese de isenção não surge a obrigação tributária e, pois, não há crédito tributário algum. A norma de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada da norma tributária que prescreve a obrigação.¹⁹

Concordo com tal posição. Com efeito, entendo que, no caso de isenção, existe uma norma geral que é retirada do campo de incidência por uma norma posterior e específica para determinado caso. Não há, portanto, porque se falar em crédito, pois sequer chegou a haver incidência da norma geral, não podendo ter ocorrido, portanto, o fato gerador no mundo concreto e, em decorrência, a obrigação tributária.

O CTN acatou as isenções absolutas e as isenções condicionais, que estariam subordinadas a circunstâncias ou fatos determinados. José Souto Maior Borges afirma que o CTN admitiu expressamente as isenções condicionadas nos artigos 176, *caput*, e 178. Afirma, ainda, o autor:

“Nas isenções suspensivamente condicionadas, antes da complementação do ciclo formativo do fato gerador da isenção existe a obrigação tributária, precisamente porque ainda não incidiu a regra jurídica da isenção, de vez que sua hipótese de incidência não chegou a realizar-se, posto que não se verificaram concretamente todos os elementos necessários à composição do suporte fático da regra isentiva. A isenção sob condição suspensiva não se

¹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

¹⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 3.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 118.

¹⁸ *Apud* AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 264.

¹⁹ BORGES, Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 71-72.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

objetiva antes do cumprimento da condição e, portanto, existe obrigação tributária, até que se realize a condição exigida para gozo da isenção.

Contrariamente, a isenção concedida sob condição resolutiva existe até o implemento da condição, e pois, inexistente obrigação tributária antes da realização da condição.”²⁰

No caso do regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão, uma corrente defende que haveria uma isenção subordinada a uma condição suspensiva, que somente estaria completa quando fosse cumprida a condição do regime, que é a exportação do produto. Iris Sansoni defende que ocorre o fato gerador, há a obrigação tributária, mas não existe o lançamento no período de vigência do regime, enquanto as condições estiverem sendo implementadas, pois fica excluída a possibilidade de constituição do crédito tributário no caso de cumprimento da condição, que tem um prazo estabelecido para tanto. ²¹“Passado esse prazo sem o cumprimento das condições, ou ocorrendo descumprimento antes mesmo de sua fluência, fica o fisco autorizado a fazer o lançamento.” Afirma que o prazo para efetuar o lançamento de ofício é o do artigo 173, inciso I, do CTN, se antes disso o fisco não iniciar medida preparatória do lançamento (CTN, artigo 173, parágrafo único). O exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria aquele em que o produto deveria ter sido exportado. Mas, se antes disso, o contribuinte levasse ao conhecimento do fisco que pretendia desistir do regime e recolhesse os tributos sobre os produtos que seriam destinados ao mercado interno, o fisco teria cinco anos a partir desse momento para homologar o pagamento efetuado, pois estar-se-ia frente a outra modalidade de lançamento.²²

Osiris Lopes Filho afirma que uma das soluções para explicar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais é a que se baseia na teoria da obrigação tributária condicional, de natureza suspensiva ou resolutiva. Existiria uma *conditio iuris*, ou seja, uma condição estabelecida pela lei como integrante da relação jurídica de forma que esta só se integralizará no momento em que for verificado o implemento de tal condição imprópria.

²⁰ Apud SANSONI, Iris. *Op. Cit.* p. 22.

²¹ SANSONI, Iris. *Op. Cit.* p. 27. Conforme já relatado, a autora defende, no que concerne ao termo de responsabilidade que, tanto o Decreto-Lei 37/66 como o Decreto-Lei 2.472, de 01/09/8, por serem anteriores e conflitantes com a Constituição Federal de 1988, pelos motivos já relatados no item anterior, não teriam sido recepcionados pela nova ordem. Afirma que “Na verdade, o crédito só se constitui mediante o lançamento, e a legislação fiscal fala em obrigação fiscal e não em crédito.” Afirma ainda que a IN 84/98 teria submetido os tributos incidentes na importação a uma execução sumária e subordinado o procedimento de lançamento relativo às penalidades cabíveis pelo descumprimento do regime especial ao rito do Decreto 70.235/72.

²² SANSONI, Iris. *Op. Cit.* p. 23-24.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Ocorrido o fato imponible, nasce a obrigação tributária, realiza-se o lançamento, não se verificando, entretanto, a exigibilidade do tributo, já que a referida condição suspensiva adiará seus efeitos. Afirmam que os doutrinadores estrangeiros, conforme a perspectiva, encontram na fenomenologia dos regimes aduaneiros especiais, condição suspensiva, resolutória ou alternativa.

Outra posição doutrinária, esposada na Espanha, é a que baseia-se na isenção tributária. Os autores que perfilam tal idéia entendem que a isenção é uma hipótese de não incidência tributária e tal posição só poderia ser admitida no Direito Tributário brasileiro por autores como José Souto Maior Borges, que entendem que a isenção é caso de não incidência da norma tributária.²³ Indo de encontro a essa explicação sobre a natureza do instituto, Osiris Lopes Filho afirma que o direito brasileiro, na hipótese das isenções, consagra duas regras: a primeira, de incidência da regra tributária; a segunda, de sua exclusão, impossibilitando a cobrança.²⁴ Entretanto, admite que haveria ainda um argumento de reforço para essa segunda posição, qual seja o de que a isenção seria uma exceção ao pagamento do tributo: tal traço a identificaria com os regimes especiais, que também constituem exceção ao regime geral, onde ocorre o pagamento dos tributos devidos na importação.

Afirmam que, na realidade, a doutrina estrangeira serve de instrumento esclarecedor e auxiliar para interpretação e análise da legislação positiva do País. Entretanto, é esta última que deve ser considerada para o estudo da natureza jurídica do regime.

O Decreto-Lei n.º 37/66, em seu artigo 75, parágrafo 1.º, inciso I, que aplica-se ao regime aduaneiro de *drawback* suspensão por força do disposto no artigo 78, parágrafo 3.º, do mesmo diploma legal, estabelece como condição para a admissão no regime a garantia dos tributos devidos, por meio de termo de responsabilidade ou depósito. No dizer de Osiris Lopes Filho, “parece evidente que só pode ser devido o tributo que já teve a sua relação jurídica instaurada, por materialização do fato imponible, e que foi objeto da correspondente liquidação, que determinou todos os elementos necessários à configuração do crédito tributário, apurando-se, inclusive, o montante do tributo”.²⁵



²³ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. Regimes Aduaneiros Especiais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 80-83.

²⁴ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 83-84.

²⁵ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.



Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Continua o autor afirmando que nossa lei “é clara a respeito dos regimes aduaneiros especiais, de natureza suspensiva: a admissão nesses regimes é que implica a existência da obrigação tributária dos impostos aplicáveis à importação e na materialização do crédito tributário, que fica suspenso.” O crédito tributário fica constituído, conforme o regime, no termo de responsabilidade, se for exigido, ou na declaração específica do regime, caso o primeiro não seja utilizado.²⁶

Osíris Lopes Filho aduz ainda que tal modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário foi criada pela legislação aduaneira à margem do Código Tributário Nacional. As modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN não seriam exaustivas. “Ademais, o Decreto-lei 37 é de 18.11.66, posterior à Lei 5.172, de 25.10.66, que somente se tornou Código por força do disposto no art. 7.º do Ato Complementar 36, de 13.3.67. Ambos diplomas legais entraram em vigor em 1.1.67.”²⁷ Como lei nova pode revogar ou alterar a lei anterior e, na época, a Lei 5.172/66 não dispunha do *status* deferido pelo Ato Complementar 36/67, o argumento tem total procedência.

Elucidativo, também, do raciocínio do autor, o texto que transcrevo a seguir:

“Veja-se que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional. Entretanto, a lei elege, por ficção, um momento adiante para caracterizar o seu elemento temporal — o despacho para consumo. No caso dos regimes suspensivos, será o da assinatura do termo de responsabilidade, quando exigido, ou da declaração para o regime. Todavia, as mercadorias podem ser, ao invés de reexportadas, despachadas para consumo. Neste último caso, o elemento temporal, apresentação do despacho para consumo, sobrepõe-se ao anterior e dá ensejo a novo lançamento — importantíssimo se tiver ocorrido mudanças nos elementos da relação jurídica, como a base de cálculo, alíquota ou sujeito passivo — que tem a propriedade de fazer desaparecer o elemento temporal anterior, tendo em vista que a ficção instituída tem esse efeito.

Não se trata de dois elementos temporais existentes e aplicáveis ao mesmo tempo, em relação a um fato imponível. O que ocorre é que a própria lei estabelece coordenadas temporais de formação sucessiva e excludente que, uma vez verificadas, tornam o aspecto temporal anterior irrelevante, exatamente por ser característico dessa ficção, ao prever o novo elemento, fazer desaparecer o anterior, como se não houvesse existido, alterando portanto, por consequência, os outros elementos da obrigação tributária, caso, na época de sua integralização, já tenha havido modificação desses aspectos.

²⁶ LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

²⁷ LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 85.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Resta examinar a ocorrência da finalidade jurídica básica do regime: a reexportação da mercadoria, que entrou em um regime aduaneiro, de índole suspensiva.

Recordando-se: o lançamento já se verificou por ocasião da lavratura do termo de responsabilidade ou da apresentação da declaração do regime, por ocorrência do elemento temporal da hipótese de incidência do tributo, que deu ensejo à instauração da obrigação tributária.

A consequência é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Mas o que acontece com esse crédito tributário, quando se verifica a reexportação? Haveria ocorrência de uma condição resolutiva, que extinguiria a relação jurídica ou se considera inexistente a relação jurídica, pela ausência de elemento temporal, posto que não se verificou despacho para consumo, falta (fato gerador presumido), nem descumpriu-se o prazo do regime que tornaria exigíveis os tributos suspensos?

Não é de se admitir nenhuma das duas soluções aventadas. A própria sistemática do regime vinculado à exportação, exceto o caso do trânsito interno, possibilita o entendimento de que, a reexportação da mercadoria, entrada no regime suspensivo, é causa de extinção do crédito tributário, anteriormente materializado, e que teve, posteriormente, suspensa a sua exigibilidade.

Será, assim, a reexportação mais uma hipótese prevista de extinção do crédito tributário, além das estabelecidas no art. 156 da Lei 5.172/66, que na época em que foi editada não tinha força de lei complementar, conforme reserva estatuída pelo art. 18, I, da Emenda Constitucional 1, de 1969. Em verdade, o Decreto-lei 37/66 acrescentou mais uma modalidade de extinção do crédito tributário ao rol do prefalado art. 156.

Entende-se, pois, que, nos regimes aduaneiros especiais, de índole suspensiva, o elemento temporal pode materializar-se de forma sucessiva e excludente dos anteriores, e que o lançamento realizado por ocasião da instauração do regime não é necessariamente definitivo, sendo suscetível de alteração, por surgimento de novo aspecto temporal.

Por outro lado, se a mercadoria sujeita ao regime é reexportada — cumprimento da sua finalidade — o crédito tributário suspenso se extingue, por ocorrência de modalidades extintivas estabelecidas no Decreto-lei 37/66.

Tem-se que o lançamento anteriormente realizado é definitivo, no caso de falta ou não reexportação da mercadoria submetida ao regime suspensivo.”²⁸ [sem grifo no original]

Roosevelt Baldomir Sosa também entende que fica constituído o crédito tributário. Afirma que os bens adquiridos no regime especial de *drawback* suspensão destinam-se a serem absorvidos no aparelho produtivo nacional, onde são agregados a outros fatores de produção para obtenção do produto a ser exportado. Esta absorção no aparelho produtivo nacional caracterizaria o consumo do produto, o que significaria que as mercadorias importadas sob esse regime estariam no campo de incidência do tributo. Afirma que após gerado o tributo, pela entrada e consumo, e constituído o respectivo crédito tributário, emerge a figura da

²⁸ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Op. Cit.* p. 89-91.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

suspensão tributária, para afastar a exigibilidade do crédito lançado. “A condição resolutive do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuta numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurge integralmente a exigência do crédito tributário.”²⁹

Minha posição sobre a questão

Apesar de concordar com José Souto Maior Borges quando explica a isenção tributária como caso de não incidência da lei, divergindo, portanto, neste aspecto, de Osiris Lopes Filho, adoto totalmente a posição deste no sentido de que, para a avaliação da natureza jurídica do instituto, deve ser observado o disposto na legislação.

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

Este ato administrativo, no caso, ocorre, é por declaração, inclusive com a manifestação da autoridade aduaneira, conforme já visto, e está ainda consubstanciado por meio do termo de responsabilidade. Ressalte-se que a jurisprudência não vem aceitando que tal termo possa ser executado sem o devido processo legal, posição com a qual concordo, mas não entende, de maneira geral, que ele deixe de ter validade como elemento constitutivo do crédito tributário.

Portanto, por ocasião da importação do produto ocorre o fato gerador, surge a obrigação tributária, há o lançamento e fica constituído o crédito tributário, que tem sua exigibilidade suspensa durante o prazo da concessão do regime aduaneiro especial, ou seja, até a data em que a mercadoria deve ser exportada.³⁰ Isto porque conforme o art. 75 c/c art. 78, parágrafo 3º do DL n.º 37/66, no regime de que se cuida há **suspensão dos tributos** que incidem sobre a importação. Além disso, e de forma mais específica, o inciso II do artigo 78 prevê, para o regime, a “**suspensão do pagamento dos tributos** que hajam incidido sobre a importação de mercadoria a ser exportada...” Em outras palavras, ocorre a suspensão da exigibilidade do tributo. Está-se, então, diante de suspensão da prescrição, prevista de forma não exaustiva no CTN, em seu artigo 151.

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

²⁹ SOSA, Roosevelt Baldomir. *Op. Cit.* p.271.

³⁰ Da combinação do artigo 75 e parágrafo 1.º com o parágrafo 3.º do artigo 78, ambos do Decreto-Lei 37/66, conclui-se que a suspensão dos tributos que incidem sobre a importação ocorre durante o prazo de concessão do regime.

Processo nº. : 10314.002425/95-35

Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

O regime concedido pode ser adimplido totalmente, se o contribuinte realizar, dentro do prazo, exportações em que tenha utilizado toda a mercadoria importada. Será considerado parcialmente inadimplido, se for utilizada somente parte do produto importado. Caso contrário, será inadimplente. Nas duas últimas hipóteses, para liquidar o compromisso de exportação deverá, dentro de 30 dias, contados da data-limite para a exportação da mercadoria: a-) devolvê-la ao exterior; b-) destruí-la, sob controle aduaneiro; ou c-) destiná-la ao consumo interno, com a comprovação do recolhimento dos tributos previstos na legislação.

Não atendendo às regras acima, cabe ao Fisco cobrar, dentre outros tributos, o imposto de importação que teve sua exigibilidade suspensa. Terá, então, o prazo de cinco anos para apurar o crédito resultante do ajuste do cálculo do tributo devido a possível adimplemento parcial do regime e para a constituição das multas cabíveis.

Entendo que, no caso de ajuste no cálculo do tributo devido, com a lavratura do auto de infração, não ocorre a constituição do crédito e sim a exigência da parcela do crédito que havia sido constituída no termo de responsabilidade e que teve que ser recalculada devido a inadimplemento parcial ou total.³¹ Isto tendo em vista, como já exposto, que a constituição de tal crédito foi realizada por ocasião do lançamento, à época da importação. De se notar que o artigo 9.º do Decreto 70.235/72 não atribui ao auto de infração a função exclusiva de lançamento (constituição do crédito tributário), referindo-se à exigência de crédito tributário. Ora, no caso, ele estaria sendo utilizado para cobrança do imposto de importação e, por seu intermédio, seria também dada ao contribuinte a oportunidade de defender-se com todos os direitos inerentes ao processo administrativo tributário.

Tais precauções são importantes para que não seja ferido o direito do contribuinte ao devido processo legal. Ele deverá ter a oportunidade de defender-se administrativamente, de acordo com as normas traçadas no Decreto 70.235/72 e realizar, dentro dos prazos específicos, alegações tais como erros na consideração do quantitativo, especificação e componentes da mercadoria que foi exportada e prazos. Caso não exerça tal faculdade, poderá ainda defender-se em juízo, por ocasião da execução.

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

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

In casu, como os insumos importados deveriam, após beneficiados, serem exportados até 23/10/1990, o limite para que fosse efetuada a cobrança, por meio de ajuste dos tributos devidos, era 23/10/1995, e o auto, de 28/05/1995, foi lavrado dentro do lapso que a Fazenda Nacional tinha para a exigência dos tributos. Quanto às penalidades, somente passaram a ser devidas a partir do não cumprimento do disposto no Ato Concessório e o seu lançamento, portanto, foi feito dentro do prazo da Fazenda Nacional.

³¹ Nesse sentido, conforme já exposto, o artigo 682 do vigente Regulamento Aduaneiro.

Processo nº. : 10314.002425/95-35
Acórdão nº. : CSRF/03-04.347

Face ao exposto, voto por afastar a arguição de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário e devolver o processo à Câmara recorrida para que se manifeste em relação às demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 16 de maio de 2005


ANELISE DAUDT PRIETO