



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10314.004499/00-81
Recurso nº : 132.028
Acórdão nº : 301-32.293
Sessão de : 06 de dezembro de 2005
Recorrente : DRJ/SÃO PAULO/SP
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP
Interessada : SONY COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – DECADÊNCIA – Tratando-se de imposto sujeito ao lançamento por homologação e tendo por fato gerador a data do registro da Declaração de Importação, na forma do art. 23 c/c 44 do Decreto-lei nº. 37/66, o prazo decadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário é de 05 (cinco) anos contados da data do registro da DI (ex vi art.150, § 4º, do CTN).

IPI – DECADÊNCIA – Tratando-se de imposto sujeito ao lançamento por homologação e tendo por fato gerador a data do desembarço aduaneiro, na forma do art. 2º da Lei 4.502/64, o prazo de cadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário é de 05 (cinco) anos contados da data do desembarco (ex vi art.150, § 4º, do CTN).

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente


LUIZ ROBERTO DOMINGO
Relator

Formalizado em: **19 JUN 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Valmar Fonsêca de Menezes, Atalina Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann e Irene Souza da Trindade Torres. Ausente o Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Rubens Carlos Vieira.

Processo nº : 10314.004499/00-81
Acórdão nº : 301-32.293

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela turma julgadora de primeira instância em face da decisão que exonerou a contribuinte interessada de crédito tributário cujo valor excedeu o limite de alçada, com base nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 16/05/1995

Ementa: DECADÊNCIA. Prazo decadencial decorrido anteriormente à intimação do sujeito passivo do Auto de Infração gerou a perda do direito de a Fazenda Nacional promover o lançamento do crédito tributário.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Prazo decadencial expirado em 5 anos contados do registro da DI. Decreto-Lei nº37/66, art. 54.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. Prazo decadencial expirado em 5 anos contados do registro da DI, termo inicial do prazo decadencial por força do art. 173, parágrafo único, do CTN.

Lançamento Nulo

Recurso de ofício ao Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes em razão de o montante exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 375/2001.

É o relatório.



Processo nº : 10314.004499/00-81
Acórdão nº : 301-32.293

VOTO

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Como já me manifestei a respeito (Acórdão nº. 301-31.710, DE 16/03/2005), a legislação aduaneira ainda encontra grande parte de sua matriz legal disciplinada pelo Decreto-lei nº. 37/66, que dispõe em seu art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988, o seguinte:

“Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.”

Não estando a mercadoria sujeita a regime especial e contemplando a qualidade de despacho para consumo (desembaraço comum), o momento do fato gerador do imposto de importação está definido no art. 23 combinado com o art.44 do Decreto-lei nº. 37/66, in verbis:

“Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

...

Art. 44. O despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, será processado com base em declaração a ser apresentada na repartição aduaneira, como prescrever o regulamento.

Parágrafo único. O regulamento fixará o prazo dentro do qual poderão ser efetuadas a apresentação e a modificação da declaração.”

Sempre é bom lembrar dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro (Forense, Rio de Janeiro, 1977, 9ª edição) que, ao abordar o art. 19 do CTN, explica que:

“Pelo art. 1.º, do D. Lei n.º 37/66, o imposto de importação tem como fato gerador a entrada da mercadoria no território nacional (cfr. C.T.N., art. 19).

O art. 23 do dec.-lei n.º 37/66 estabelece todavia uma fixação da data do fato gerador – a da disposição do art. 44 do mesmo diploma,

Processo nº : 10314.004499/00-81
Acórdão nº : 301-32.293

isto é, a da nota que inicia o despacho aduaneiro, salvo o caso do § único do art. 1.º (mercadoria desaparecida).”

Portando, não basta o ingresso físico da mercadoria no território nacional (elemento espacial), mas é necessário que haja um ato que marcará o elemento temporal da norma de incidência que se dá com a apresentação da Declaração de Importação que contém as informações e manifestações de vontade necessárias para qualificar a mercadoria como importada.

Desta forma, o fato gerador do imposto de importação se perfaz com o registro da Declaração de Importação – DI, conforme a lei de regência e a pacífica jurisprudência deste Conselho, cujos precedentes citamos os seguintes Acórdãos: **CSRF/03-04.137**, de 08/11/2004; **303-28600**, de 17/03/1997; **303-28599**, de 17/03/1997, **302-33432**, de 12/11/96; **302-35136**, de 17/04/2002; **301-30218**, de 21/05/2002; **302-33109**, de 22/08/1995; **303-30112**, de 19/02/2002; **301-26508**, de 10/06/1991; **301-26605**, 22/08/1991; **301-27109**, 22/07/1992; **301-28181**, de 26/09/1996; e, **301-31143**, de 11/05/2004.

Não há dúvida, da mesma forma, que o Imposto de Importação é implementado sob a modalidade de lançamento por homologação, pois o contribuinte identifica o fato imponible, apura a base de cálculo e aplica a alíquota para obter o quantum devido.

Essa característica dá ao Imposto de Importação a natureza jurídica de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, exatamente como prevê o art. 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Na disciplina do Código Tributário Nacional (artigos 147, 149 e 150), foram instituídas 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

Processo nº : 10314.004499/00-81
Acórdão nº : 301-32.293

elementos que compõem a norma individual e concreta, lançando o tributo devido pelo contribuinte.

Para o lançamento por declaração, no entanto, a administração fiscal depende das informações prestadas pelo contribuinte para efetuar o lançamento, como era 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. O registro da Declaração de Importação, ainda, que pudesse dar ao Fisco informações sobre o fato gerador, na realidade não desencadeia uma atividade lançadora, ficando ainda sob o encargo do contribuinte o cálculo e recolhimento do tributo, antes de qualquer ato da fazenda.

Os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o quantum devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação" constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

No que tange ao IPI, cabe salientar que esse tributo é um clássico exemplo de lançamento por homologação, pois cabe ao contribuinte antes de apurar o quantum devido realizar a compensação entre o IPI devido pela saída com os créditos relativos às entradas de modo a dar efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Somente aí terá apurado o valor devido, independente de qualquer atividade do Fisco. Seu aspecto temporal, no âmbito da importação de produtos, se dá com o despacho aduaneiro.

Determinados o aspecto temporal do fato gerador do Imposto de Importação e do IPI-vinculado e a modalidade de lançamento é possível apreciar a aplicação da norma decadencial.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo¹ por conta da incúria

¹ Utilizo o termo "potestativo" no sentido de "potestade pública" nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens⁴ enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. 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 exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Apesar de estar edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, no que concerne à prescrição, uma vez que a extinção se dá de forma indireta, isto é, ao perder o direito à ação o direito substantivo indiretamente perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverteu acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, apud FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

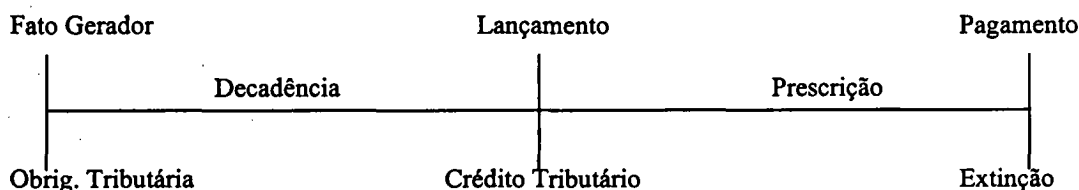
⁵ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, 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).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – 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 contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda:



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 para o Imposto de Importação.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173 e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A regra geral –

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

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

⁶ *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

Processo nº : 10314.004499/00-81
Acórdão nº : 301-32.293

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

A regra especial –

“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.

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

§ 2 - 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.

§ 3 - 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.

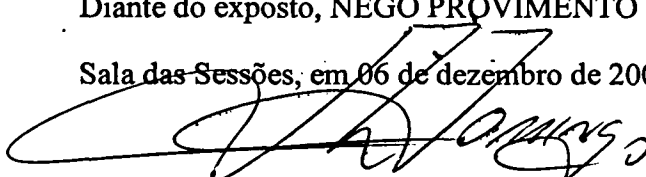
§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como vimos, tanto o Imposto de Importação como o IPI tem por modalidade de lançamento a homologação. Considerando-se que não há nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN é automática. Assim a contagem deve ter por termo inicial a data do registro da DI (16/05/1995) para o II e a data do despacho aduaneiro (23/03/1995) para o IPI, como bem decidiu o órgão julgador de primeira instância:

“Na hipótese dos autos, tendo sido registrada a DI nº 409492/95 em 16/05/95, constata-se que a constituição do crédito tributário relativo ao imposto sobre produtos industrializados, mediante lançamento aperfeiçoado com a intimação do interessado em 01/12/2000, ocorreu após o transcurso do prazo decadencial.”

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005


LUIZ ROBERTO DOMINGO – Relator