



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10783.002138/95-07
SESSÃO DE : 19 de junho de 2000
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327
RECURSO Nº : 119.960
RECORRENTE : MARBRASA – MÁRMORES E GRANITOS DO BRASIL
S/A
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BEFIEX

Não operada a decadência uma vez que entre a comunicação do descumprimento do compromisso de exportar e a lavratura do auto de infração não foi ultrapassado o prazo de cinco anos, contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

Comprovado o descumprimento do compromisso de exportar, é exigido o crédito tributário lançado de impostos, multas e juros de mora.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Manoel D'Assunção Ferreira Gomes e Irineu Bianchi. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 19 de junho de 2.000


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente e Relator Designado

29 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, SÉRGIO SILVEIRA MELO, ZENALDO LOIBMAN e JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327
RECORRENTE : MARBRASA-MÁRMORES E GRANITOS DO BRASIL
S/A
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BATOLI
RELATOR DESIG. : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de ato de revisão aduaneira das importações realizadas com 90% de redução do I.I e do I.P.I, amparado pelo benefício fiscal do programa de exportação aprovado pela Portaria n.º 059 de 24.03.86, nos termos da Resolução BEFIEX n.º 309/86 de 26.02.86, bem como do Certificado Aditivo DIC/COPS/BEFIEX/N.º 309/11/91, que alterou a vigência do compromisso de exportação de 24.03.86 a 23.08.91.

Decorre a presente ação, da não efetivação das exportações a que se comprometera a autuada fls. 34/35, sendo exigido portanto a diferença relativa aos 90% dos tributos objeto da redução, acrescidas de multado art. 521, I, "a" do R.A .

Ciente do auto de infração que havia sido lavrado, a autuada apresentou impugnação fls. 122/127, alegando ter exportado o equivalente a 90% entre 24.8.91 e 31.12.91, mesmo fora do prazo previsto na Resolução BEFIEX.

Os documentos comprobatórios estão a disposição da fiscalização, ressalta que se fosse admissível a exigência do I.I e do I.P.I na importação, deveriam ser proporcionais aos 10% que não puderam ser cumpridos no prazo.

Tal descumprimento originou-se de caso fortuito não podendo a autuada ser penalizada conforme art. 1058 do CC. Está amparada também pelos arts. 114, 150 parágrafo 4º e art. 173, I, II do CTN.

Trata o caso em lide de decadência tributária pois, não pode a Fazenda exigir I.I e I.P.I decorridos de fatos geradores ocorridos em 1987, uma vez que o lançamento ocorreu em 17.04.95 relativos a fatos geradores de fevereiro de 1987.

Desta forma, a legitimidade da Fazenda em efetuar o lançamento é válida somente até fevereiro de 1992, sem esquecer que os referidos diplomas legais citados no auto de infração são hierarquicamente inferiores ao C.T.N não podendo prevalecer .

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

Foram realizadas diligências sendo que os AFTN informaram que:

O quadro demonstrativo das exportações, foram elaborados e fornecidos a fiscalização pela própria autuada, comprovando ter exportado o relativo a 40.66% do total, razão pela qual exigiu-se os tributos dispensados na D.I's 343, 344, 345, 346, 347, 348 e 349.

Não obstante, o benefício da redução estar condicionado ao descrito na Resolução n.º 309/86, o seu descumprimento conforme termo de responsabilidade acarreta no pagamento da parte dos tributos objeto do benefício, de modo que o programa especial de exportação teve seu prazo encerrado em 23.03.91 e os tributos beneficiados pelo programa não estão prescritos.

Encaminhado o processo a DRJ foi julgado procedente em parte o lançamento considerando devidas as diferenças do I.I e do I.P.I mais multa do art. 521, I, "a" do R.A e do art. 364, II, do RIPI/82 com redução de 75%.

Intimada da decisão a Recorrente apresentou Recurso reiterando o que já havia dito anteriormente em sua impugnação refutando o fato do lançamento da Fazenda ter ocorrido somente em 17.04.95 sendo que os fatos geradores ocorreram em 1987 e desta forma configura-se a decadência.

Não obstante, citou que os argumentos da autuação foram embasados em normas hierarquicamente inferiores ao CTN e portanto não podem prevalecer. Requereu assim o provimento do recurso com o cancelamento do crédito tributário bem como o arquivamento do auto de infração.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

VOTO VENCEDOR

Algumas questões são trazidas no recurso de fls. 164/175, como o foram na fase de impugnação. Quanto às multas, diz que são de natureza confiscatória o que, à luz da doutrina, as torna indevidas. Quanto ao compromisso de exportar, argui que foram as dificuldades enfrentadas no mercado internacional que a impediram de colocar no exterior as mercadorias comprometidas. Pretende que se deveria aplicar a regra da excludente de responsabilidade, em vista da força maior. Outra questão diz respeito à decadência do direito da Fazenda Pública em vista do decurso do prazo entre a data do fato gerador do imposto e a do lançamento.

Quanto à decadência, é válido lembrar que se trata de importações promovidas com solicitação do regime previsto no art. 13 do Decreto-lei nº 491/69, com a nova redação dada pelo art. 9º do Decreto-lei 1.428/75, outorgado o regime por força da Portaria MIC 059/86 e Resolução BEFIEEX 309/86, havendo a empresa firmado o Termo de Compromisso de Exportação (fls. 34/45). Consta do Termo que a empresa se obrigou a exportar no período de 24/03/86 até 23/08/91, blocos de mármore e de granito, havendo obtido na importação das mercadorias uma redução de 90% do valor dos impostos. Caracterizado o descumprimento do compromisso, foi lavrado o auto de Infração em 17.04.95 para cobrar os impostos devidos.

Não há como possa prevalecer a tese da recorrente relativa a decadência sob o pretexto de que o lançamento foi lavrado mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador – registro das declarações de importação. Ora, a autuação ocorreu, sim, após o recebimento do Ofício 138 DIC/BEFIEEX, datado de 23/06/92, dirigido à Coordenadoria-Geral da Fiscalização da Receita Federal, havendo o Chefe da Divisão de Programas Befiex declarado (fls. 26):

“Informamos a VSa. que o Diretor do Departamento da Indústria e do Comércio, em despacho proferido em 27 de setembro de 1.991, encerrou por decurso de prazo e adimplência contratual, sujeito a verificação fiscal, o Programa de Exportação – CIEEX, firmado pela empresa MARBRASA – MÁRMORES DO BRASIL S/A, Resolução BEFIEEX nº 309, de 26 de fevereiro de 1.986.

Assim sendo, encaminhamos para as providências pertinentes cópia da documentação do referido Programa.

Atenciosamente,

Michel Veranci Bechara

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

Chefe da Divisão de programas
Befiex"

A autuação reporta-se às declarações nº 343, 344, 345, 346, 347, 348 e 349, todas registradas em 20 de fevereiro de 1.987.

Ouso discordar do ilustre Relator original e dos doutos Conselheiros que acompanharam seu voto e rejeito a arguição de decadência apresentado pela recorrente. Adoto nesta questão o ponto de vista que tenho mantido nesta Câmara e na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O imposto de importação está incluído entre aqueles de lançamento, normalmente, por homologação: neste caso, o contribuinte antecipa o pagamento, ocorrido já o fato gerador com o registro da declaração de importação mas sem que a autoridade administrativa tenha feito o prévio exame da mercadoria, só vindo a fazê-lo posteriormente através de um procedimento complexo que envolve exame documental, a conferência física e em seguida a revisão do despacho. O termo inicial de todo este trabalho, para aquelas mercadorias despachadas para consumo, é o registro da declaração de importação (art. 87 do RA) e poderá estender-se pelos próximos cinco anos, decorridos os quais, considera-se o lançamento tacitamente homologado e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e seu parágrafo 4o. Do CTN).

No entanto, em se tratando de bens importados com isenção (ou redução) condicionada, o termo inicial da decadência não é certamente a data do registro da DI pois, conquanto o fato gerador do imposto tenha ocorrido nesta data, o lançamento não poderia ser efetuado, já que o crédito está excluído pela isenção. A contagem do prazo decadencial, no caso de isenção condicionada, há que se reger pelo art. 173, inciso I do CTN:

"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."

O programas BEFIEX têm por finalidade o incremento das exportações e têm duração de cinco a dez anos.

As empresas titulares desses programas gozam, além de outros benefícios, da isenção ou redução dos impostos incidentes na importação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos e materiais e seus respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas, destinados a integrar o ativo imobilizado das

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

empresas industriais, nos termos do programa aprovado. A legislação complementar determina que é condição da isenção a aplicação dos bens na finalidade para que foram importados (integrar o ativo imobilizado da empresa beneficiária, titular do BEFIEIX) e ainda o cumprimento do compromisso de exportação assumido.

O programa é administrado e fiscalizado no âmbito do Ministério da Indústria e Comércio e do Turismo (originalmente pela Comissão BEFIEIX, depois pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial, pela Secretaria de Política Industrial), ficando fora do âmbito da Secretaria da Receita Federal, no que se refere ao Programa Befiex.

Assim, com a importação dos bens que integram a lista aprovada pelo órgão administrador do programa, ocorreu, a partir do registro das respectivas DIs, o fato gerador do imposto de importação e nasceu a obrigação tributária. No entanto, a autoridade administrativa foi impedida por lei de efetuar o lançamento, em face da aplicação do regime de tributação.

A administração aduaneira só poderia efetuar o lançamento ao final do programa, depois da comunicação do órgão que o administra ou, antes disso, se a empresa beneficiária solicitasse autorização para a transferência dos bens a outra empresa não beneficiária de programa BEFIEIX.

Estando a empresa acobertada por isenção que impedia a efetuação do lançamento antes de concluído o programa (que, ressalte-se, tem a duração mínima de cinco anos), não há como pretender tenha havido inércia da administração aduaneira, fundamento da decadência.

Não ocorreu inércia da administração, mas sim, omissão da recorrente na prática de ato a que estava obrigada.

Só a partir da comunicação feita pelo órgão administrador do programa Befiex., é que a fiscalização da Receita Federal pode autuar a empresa, o que aconteceu com o Ofício 138 de 23/06/1992, acima transcrito a partir do qual pode ser lavrado o Auto de Infração do qual a empresa tomou ciência e produziu sua impugnação.

Assim, nos termos do § 1º, do art. 173, do CTN, o termo inicial para contagem do prazo de decadência, no caso, é o primeiro dia do exercício do ano de 1.993.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

Rejeitada esta arguição da recorrente, podemos passar às demais arguições. Quanto à natureza confiscatória das multas que as tornaria incobráveis, isto é o mesmo que arguir contra a legalidade delas, diga-se melhor, sua constitucionalidade, apreciação que compete ao Poder Judiciário e não ao órgão judicante administrativo.

Quanto ao fato em si do descumprimento do compromisso do BEFIEEX, a alegação de força maior trazida pela recorrente não necessita de maiores comentários, haja vista que o art. 136, do CTN, contém o remédio para tal situação ao dispor da seguinte forma:

“Art. 136 – Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade e extensão dos efeitos do ato.”

Dúvida não há quanto ao fato em si do descumprimento do compromisso de exportar como foi amplamente demonstrado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Por todo o exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2.000


JOÃO HOLANDA COSTA - Relator Designado



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

VOTO VENCIDO

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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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:

...
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.



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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, no 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",

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

4.2. por força dessa primeira conclusão :

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

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 imponible 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 imponible 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”.

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;

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 argüi.

...

A esses traços distintivos, podemos aduzir mais um que traz consequências 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

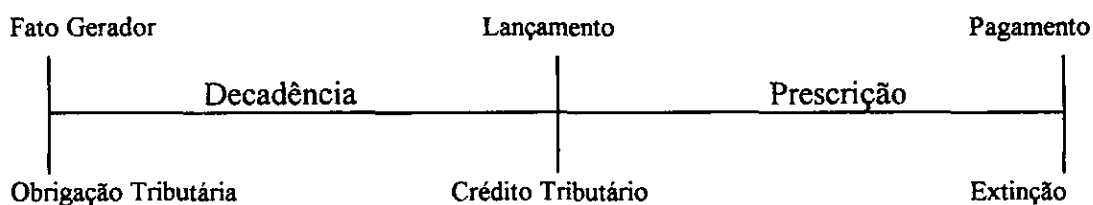
E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, inverte acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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. 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):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

“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 expresse, 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, 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:



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

“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, 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).

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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.”

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 imponible (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 ato administrativo de lançamento é privativa da autoridade administrativa que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder é um ato de dever de

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória. 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 equívale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de 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 destingue 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).”



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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:

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



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 regar 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.

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.

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

Cabe ressaltar, aliás, que, a fora os casos de extinção do crédito tributário, não há na legislação pátria, nenhum comando que retira da administração tributária o dever-poder de realização o 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.

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 reclamação e o recurso administrativo como condição 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.

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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.

Por invocação do art. 170 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.



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

“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).

“Lavratura 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).

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 `a 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.

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 as 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 lei que refere a homologação ao “pagamento” e não ao “lançamento”, que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 dição 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, 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”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 considera-se definitivamente extinto o crédito” no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar 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.”



RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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, art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

DO CASO CONCRETO NOS AUTOS

Em razão do regime do BEFIEEX, o que, no caso, estava suspensa era a exigibilidade do tributo (parcialmente, pois que parte fora recolhida ao tempo da liberação da mercadoria importada), ou seja, operou-se o BEFIEEX 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 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 BEFIEEX se constitui em negócio sujeito a condição suspensiva, ainda assim não se o retira 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**”

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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, inexistente 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 BEFIEX) 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 quando ela foi cientificada por ofício do Chefe da Divisão de Programas Befiex (fls. 26), datado de 23 de junho de 1992, vez que:

c.1.) Primeiro, porque 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.

c.2.) Segundo, porque, tendo-se vencido o prazo de cumprimento do compromisso de exportação em 23 de agosto de 1991, portanto, no mínimo o fisco teve possibilidade de atuação eficaz a partir dessa data até 20 de fevereiro de 1992, já que é norma legal de que o lançamento pode dar-se em cinco anos a partir da data da ocorrência do fato gerador.

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

RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

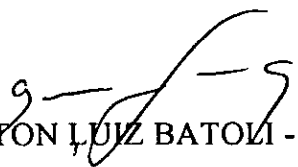
RECURSO Nº : 119.960
ACÓRDÃO Nº : 303-29.327

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.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2000


NILTON LUIZ BATOLI - Relator