



RR/303.268/2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.007815/93-09
SESSÃO DE : 07 de dezembro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231
RECURSO Nº : 119.828
RECORRENTE : MIRACEMA - NUODEX INDÚSTRIA QUÍMICA
LTDA
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

DRAWBACK – DECADÊNCIA – INFRAÇÃO AO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA – I – O tratamento legal conferido ao acessório (multa) acompanha o tratamento conferido ao principal (crédito tributário) **II –** No lançamento por homologação, não havendo o pagamento, o termo inicial para a contagem da decadência é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. **III –** Transcorrido o prazo de cinco anos perde a Fazenda o direito de constituir o crédito tributário e a respectiva penalidade (inteligência do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman e João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 07 de dezembro de 1999

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

11 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, IRINEU BIANCHI e SÉRGIO SILVEIRA MELO. Ausente a Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231
RECORRENTE : MIRACEMA - NUODEX INDÚSTRIA QUÍMICA
LTDA
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal constituída em Auto de Infração (fls. 01/05), decorrente de auditoria fiscal do Ato Concessório Drawback Suspensão nº 18-86/1445-5, de 01/12/86, na qual foi constatado que os insumos abrangidos pelo benefício da suspensão de impostos, que deveriam ter sido reexportados, foram destinados para consumo interno sem que se efetuasse o prévio recolhimento dos tributos devidos.

A descrição dos fatos constantes do Auto de Infração sintetiza que o prazo final; para reexportação das mercadorias ocorreu em 11/11/87 e somente em 17/02/88, a SECEX foi notificada pela interessada de seu inadimplemento parcial, sendo que a SECEX emitiu, em 29/02/88, Relatório de Comprovação de "Drawback" autorizando o consumo interno dos insumos inadimplentes (fls. 21/23), desde que previamente recolhidos os tributos devidos conforme disposição do item 12 do Comunicado CACEX 179/87.

No entanto, e com base em dados fornecidos pela interessada, fls. 13/15, verificou a fiscalização que os insumos importados foram utilizados no processo industrial (fls. 10), o que se demonstrou pela verificação das posições mensais de estoques do relatório de fls. 13/15.

Entendendo que teria sido ocorrido, por parte da interessada, a quebra unilateral do compromisso assumido no Ato Concessório Drawback Suspensão nº 18-86/1445-5, haja vista que os insumos inadimplentes foram destinados para o consumo interno, durante a vigência do regime especial e sem o prévio recolhimento de tributos, que só foram pagos em 10/03/88, a fiscalização lavrou o auto de infração por infração administrativa ao controle das importações.

A penalidade foi aplicada com fulcro no art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Intimada da lavratura do Auto de Infração, a Recorrente apresentou sua impugnação alegando em síntese que :

- I) houve decadência do direito de lançamento, pois ao não ser fixado prazo em lei para homologação, deve ser aplicada a norma genérica prevista no art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.
- II) que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve ser da data do fato gerador que ocorreu em 29/02/88 (data da comunicação do SECEX), extinguindo-se em 28/02/93, data anterior ao Auto de Infração (02/12/93);
- III) improcede a afirmação de que a notificação da inadimplência parcial ao SECEX fora intempestiva, uma vez que demonstra a tempestividade pelos documentos de fls. 112/116;
- IV) somente após autorização do Banco do Brasil e emissão do Relatório de Comprovação de "Drawback" 18-88/523-0 que os insumos foram utilizados para o consumo interno;
- V) é descabida a aplicação da multa, pois houve o cumprimento da lei e o recolhimento dos tributos dentro do prazo previsto, como já julgou este Egrégio Conselho no Recurso nº 114.867, Acórdão nº 303/27514, Sessão de 02/12/92;
- VI) diante do exposto requer a improcedência do Auto de infração, pois a própria Receita ao conferir Certidão de Liquidação do Crédito Tributário 10830/044/88 (fls. 120);
- VII) deve ser relevada a multa, ainda que mantida a autuação, por não ter havido falta ou insuficiência do pagamento dos tributos devidos e, por não ter havido intuito doloso, com base no art. 539 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Encaminhado o processo administrativo fiscal à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas a exigência fiscal foi considerada procedente entendendo a decisão que :

- I) quanto à decadência é improcedente, posto que o citado artigo do Código Tributário Nacional (150, § 4º) que trata do lançamento por homologação, prevendo o prazo de cinco anos para homologação, a contar da ocorrência do fato gerador, não se aplica no caso em lide, no qual os tributos estavam suspensos;
- II) o lançamento por homologação do art. 150, Código Tributário Nacional, somente procede se efetuado o pagamento antecipado pelo sujeito passivo e no caso em questão isso não ocorreu;
- III) o auto de infração está formalmente correto, se considerado que o Relatório de Comprovação de "Drawback", foi emitido pela SECEX em 29/02/88 e recebido pelo Fisco em 01/03/88 (fls. 22), sendo que somente aí seria possível constituir o crédito tributário;
- IV) conforme disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário será extinto em 5 anos contados do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, e, assim a data inicial para contagem do prazo decadencial é a de 01/01/89 e a final em 31/12/93, o que confere a tempestividade da lavratura do Auto de Infração de 06/12/93.
- V) no tocante à multa, o comunicado à SECEX foi intempestivo, posto que o regime suspensivo terminou em 11/11/87, conforme aditivo ao Ato Concessório datado de 09/09/87, (fls. 21) e a notificação da recorrente recebida em 17/02/88 (fl. 22);
- VI) a documentação de fls. 112/118 foi protocolizada após os 30 dias previstos no art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, para nacionalizar os insumos;

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

VII) a multa administrativa foi exigida pelo desvio das mercadorias para consumo interno durante a vigência do regime aduaneiro especial de drawback sem a anuência prévia do SECEX e comprovada pelo saldo insuficiente dos insumos;

VIII) o acórdão citado pela Recorrente refere-se apenas ao inadimplemento parcial do regime e não a penalidade decorrente do desvio de mercadoria para o mercado interno como no caso em lide.

Intimada da decisão monocrática, a recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário alegando que com o pagamento dos tributos não há que se falar na multa prevista no art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, conforme citação jurisprudencial que foi transcrita às fls. 133/134. Desta forma requer o provimento total do recurso e a reforma da decisão de primeira instância.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

VOTO

A importação a que se refere o presente litígio estava amparada pelo regime aduaneiro de "Drawback"-suspensão, cuja Dis (fls. 24 a 65) foram registradas no período de 23/03/87 a 14/05/87, momento em que ocorrera o fato gerador do tributo.

Antes de adentrar no mérito da questão de fundo ventilada neste feito, quero pedir vênica para discorrer, ainda que brevemente sobre os institutos da **decadência** e da **prescrição** em gênero e em Direito Tributário. A distinção, que por vezes nem os juristas de escol se atrevem a enfrentar no âmbito do Direito Tributário, é de singular para o deslinde da questão posta.

Problema que amiúde surge nas lides administrativas e muitas vezes levada ao Judiciário, em Direito Tributário, é o da decadência. Há forçosamente que se admitir que inexistente norma precisa e mais clara, quanto ao curso do prazo de decadência na pendência dos processos e recursos administrativos, fato que tem levado os julgadores na esfera da administração tributária e também a juizes a decisões inseguras e os doutrinadores a posições conflitantes.

Não é tanto o problema da conceituação do que seja decadência, mas, talvez, o da conceituação da **constituição do crédito tributário**. E, sobretudo, o do curso do seu prazo; em outras palavras, quando inicia e quando se encerra.

EM GÊNERO: DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Os militantes todos dessa seara, juizes, advogados, cientistas e articulistas, são unânimes em acentuar a diferença entre decadência e prescrição, conforme o admite com meridiana clareza e singeleza o advogado mineiro Djalma de Souza Vilela (RT-497/25), de cujas luzes aqui me valerei, endossando-as como se minhas próprias fossem.

"Mas, nem sempre, se aplicam os conceitos na sua pureza doutrinária. Confundem-se aspectos e características dos dois institutos, aplicando-se à decadência normas específicas da prescrição.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Assim cumpre-nos inicialmente distinguir os dois conceitos.

Clóvis Beviláqua, no comentário ao art. 161 do CC, 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”.

É, portanto, “*a perda da ação atribuída a um direito*”.

Já quanto à decadência, ocorre a **extinção do direito**.

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.”

Estas notas são importantes para as conclusões práticas.

A **decadência**, como instituto de direito é uma das formas da manifestação do princípio da segurança jurídica e tem características próprias firmadas, que a diferentemente da prescrição, quais sejam: a) é ininterruptível; b) não se suspende; c) corre contra todos; d) é fatal.

EM ESPÉCIE: 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.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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.

O crédito tributário esvai-se não por extinção mas por ter perdido um dos elementos essenciais ao direito subjetivo do Estado, qual seja o direito de poder exigir a conduta de pagamento do sujeito passivo da obrigação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

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).

O art. 174 diz textualmente que a prescrição começa onde termina a decadência -- na "*data da constituição definitiva*" do crédito tributário.

Desta forma, a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas, entre a decadência e a prescrição. E é exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá a constituição definitiva do crédito tributário.

A constituição do crédito tributário

Para os efeitos da decadência, cumpre considerar duas situações que podem ocorrer: 1º) a Fazenda Pública efetua o lançamento, ou inicia o processo do lançamento, quando já decorreu o prazo de decadência e 2º) a Fazenda Pública inicia o processo de lançamento dentro do prazo, mas o conclui após o decurso dos cinco anos extintivos do seu direito.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Na primeira hipótese, o início do prazo de decadência é o *"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"* (art. 173, n.º. I, do Código Tributário Nacional).

Se dentro dos cinco anos, contados deste termo inicial, a Fazenda não promove a constituição do crédito tributário, opera-se a decadência. Quanto a isto não há dúvida e nem controvérsia: fisco e contribuinte estão de acordo.

A hipótese prevê duas exceções à regra geral; este termo inicial pode ser deslocado para antes ou para depois.

Dá-se a antecipação do termo inicial quando antes do 1º dia do exercício seguinte a Fazenda inicia, por qualquer medida preparatória, a constituição do crédito. A data desta medida preparatória passa a ser o termo inicial do prazo da decadência (art. 173, parágrafo único).

E ocorre o adiamento, o retardamento do termo inicial, quando dentro daquele prazo de cinco anos a Fazenda anula por vício formal o lançamento anterior e dá início a nova constituição do crédito. A data da decisão anulatória passa a ser o termo inicial do prazo de decadência.

A segunda hipótese, aquela em que a Fazenda inicia a constituição do crédito, instaura o processo de lançamento, mas não chega ao seu final, é que constitui matéria controvertida.

E a controvérsia, no caso, está em saber qual o momento exato em que o crédito se considera constituído.

Duas correntes se formaram, correspondendo aos interesses conflitantes do fisco e do contribuinte. Para o fisco, o crédito se constitui com a notificação ou auto de Infração em que esteja estipulado o valor do tributo a recolher. Entende o fisco que o lançamento é exatamente esta estipulação do *quantum* do tributo consignado em um papel, emanado de qualquer repartição fiscal. Para o contribuinte, esta notificação constitui apenas a *"medida preparatória indispensável ao lançamento"*.

O lançamento não se configura com este ato isolado do fisco. Depende de atos ou fatos subsequentes, tais como a anuência expressa do contribuinte, o decurso do prazo de recurso, sem qualquer reclamação, ou o julgamento final após defesas e recursos apresentados.

Assim para o fisco, o lançamento é um ato isolado e para o contribuinte o lançamento é um processo, uma série de atos."

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Ocorre que para que ocorra uma Relação Jurídica Tributária é necessário que no mundo dos fatos tenham ocorridos todos os elementos previstos na hipótese normativa e que os fatos sejam vertidos em linguagem adequada para que a norma seja aplicada pela autoridade competente.

Por vezes as teorias da Ciência do Direito, idealizadas nas Universidades, em nada ajudam ao intérprete em sua função de aplicação do Direito. No entanto, pela nova teoria doutrinária do Prof. Paulo de Barros Carvalho, titular das cadeiras de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP e da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP/SP, verificamos que sua função exerce relevância na solução dos casos jurídicos, uma vez que insere-se profundamente nas estruturas do pensamento jurídico e do processo de transformação de um evento qualquer em um fato relevante para o Direito. Senão vejamos.

Qualquer evento do mundo fenomênico nada significa para o Direito se, antes, não for verbalizado, vertido em linguagem apropriada para que se torne um fato e, depois, um fato jurídico.

Tal fato é, portanto, captado por uma linguagem que reconhecida pelo intérprete, pode subsumir-se ao tipo hipoteticamente idealizado por uma norma. Aí um fato jurídico, pois entendido como relevante pelo legislador e positivado.

Note-se que o mundo do Direito é um mundo de linguagem, que necessita de coerência e lógica quando da sua aplicação. Não é cabível ao direito silogismos que destruam o conteúdo da própria linguagem dando-lhe interpretações contraditórias.

Por vezes as normas elegem os veículos e as linguagem que serão tecnicamente apropriados para verter o registro de um determinado evento em linguagem bastante para possibilitar a incidência e aplicação da norma.

Não cabe ao intérprete escolher a linguagem que desejar para o registro de determinado evento, como, por exemplo, adotar outra forma de registrar o fato (hipoteticamente idealizado pela norma para exigência de tributos) ato administrativo do lançamento tributário. Esse requer, imprescindivelmente, todos os requisitos formais e materiais estabelecidos na norma legal, sendo que, não havendo estrito cumprimento de tais formalidades, podemos dizer que não houve a eficaz prolação do ato administrativo e, por conseguinte, não sendo exigível o tributo.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

A forma, nesse caso é prevista em lei. Há uma conduta que deve ser vertida em linguagem para que a autoridade administrativa atenda à ao comando de conduta obrigatório do exercício de seu dever de ofício para constituição do crédito tributário através do ato do lançamento.

A forma que a norma tributária elegeu para verter em linguagem a constituição do crédito tributário é o lançamento, este completo, adequado e atendendo aos requisitos legais, presta-se a emanar seus efeitos de exigibilidade, de interrupção da decadência e de termo inicial da contagem do prazo prescricional.

Suspensão de prazos

Relativamente à suspensão da fluência do prazo prescricional, é fato inconteste que a lei tributária (CTN) contempla no art. 151 apenas as causas que suspendem a **exigibilidade** do crédito tributário: a moratória (inciso I), o depósito (II), reclamações e recursos (III) e a medida liminar (IV) -- e isto diz respeito, obviamente, à prescrição, já que, como se viu e mais se verá, a decadência não se interrompe.

“Há, neste dispositivo (art. 151, CTN), uma imprecisão técnica. Das quatro causas de suspensão da exigibilidade, três referem-se ao crédito constituído: a moratória, o depósito e a medida liminar.

A reclamação e o recurso (art. 151, n.º III), apesar de suspenderem a exigibilidade do crédito, como são formas de revisão do ato de lançamento, este só se constitui definitivamente depois de transitada em julgada a decisão da reclamação ou do recurso.

Assim há um erro de técnica ao outorgar ao lançamento duas situações de constituição, uma sendo no momento em que é vertido em linguagem o fato do mundo fenomênico que encontra previsão hipotética legal, e outro no momento em que é realizada a revisão final do lançamento, dando-lhe, aí, o caráter de definitividade.

Condição suspensiva

Ainda que se queira entender a reclamação e o recurso administrativo como condição suspensiva do crédito tributário, não se poderá concluir esteja ele constituído enquanto penderem tais medidas.

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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.

Não se constitui o crédito tributário. É ele simplesmente direito não adquirido, tanto que a Lei Complementar (CTN) determina que aplica-se retroativamente a legislação tributária aos fatos e pretéritos cuja ocorrência do ato tenha ocorrido mas não esteja definitivamente constituída, art. 106, II.

Os partidários da tese que favorece o fisco sustentam que não corre, na espécie, o prazo de prescrição em face do art. 151, n.º III, do Código Tributário Nacional.

Acontece, no entanto, que não estando constituído o crédito, não há falar em prescrição. O caso também não é de hipótese de **decadência**, pois não se trata de direito material subjetivo, mas direito de ação para exigir o adimplemento da obrigação que, vertida em linguagem pelo ato administrativo de lançamento, goza de presunção legal de validade e exigibilidade, mas encontra-se suspenso pela interposição da reclamação ou recurso.

O art. 174 do Código Tributário Nacional, determina o surgimento do prazo prescricional, e está para o crédito tributário como a maioria para a pessoa física. Há uma norma legal que determina o momento em que determinada situação jurídica se instaura e é capaz de produzir efeitos ou iniciar sua existência jurídica. E assim determina o art. 174 em relação à prescrição: a prescrição só começa a correr da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, enquanto pender reclamação ou recurso administrativo, não corre qualquer prazo, pois a prescrição encontra-se suspensa.

Suspensão de exigibilidade e suspensão de prazo

A lei fala em suspensão da exigibilidade do crédito fiscal (art. 151), que em verdade é um dos elementos do exercício do direito subjetivo da Fazenda. Não se trata de suspensão de qualquer prazo. Para tanto, a ocorrência da suspensão da

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

exigibilidade prescinde da prática do ato de lançamento segundo os critérios e requisitos legais, pelo qual se estabelece a Relação Jurídica Tributária.

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.

Mas, há que se considerar que a suspensão do prazo prescricional poderia não operar-se em favor da Fazenda se invocado o art. 170, inciso I, do Código Civil, combinado com o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, considerando que a condição suspensiva é de único controle do titular do direito.

Ressalte-se que a mora do julgamento do processo fiscal é de responsabilidade exclusiva do fisco e, não exercendo suas prerrogativas na solução da reclamação ou recurso para exercício de seu direito, demonstra-se, pela omissão, a não manifesta seu interesse ao crédito.

São as repartições fiscais que julgam as reclamações e os recursos e, desta forma, tratar-se-ia de uma condição para o exercício de seu direito.

Por cada vertente que se analisa verifica-se que o art., 151, n.º III, do Código Tributário Nacional, não suspende o prazo de decadência, por ser incompatível com este instituto.

O referido dispositivo ao suspender a exigibilidade do crédito tributário, tolhe da Fazenda o poder de, efetivamente, exercer o direito de ação contra o sujeito passivo da obrigação tributária, suspendendo tão somente o prazo de prescrição.

Noções e efeitos do lançamento

Segundo o doutíssimo PROF. FÁBIO FANUCCHI (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Resenha Tributária, 4ª edição, vol. I, pg. 271 e seguintes):

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

“Lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).”

Segundo o mesmo tratadista, há mais de uma espécie de lançamento: (a) o direto, em que “a atividade de lançar é instantânea, unicamente atribuída ao sujeito ativo da relação” (fisco); (b) por declaração, no qual “há uma atividade prévia do sujeito passivo (contribuinte) da obrigação tributária, em que ele age denunciando a situação tributária que lhe é inerente e depois aguarda que o fisco, com base nessa informação, proceda ao lançamento”; (c) por homologação, no qual “o sujeito passivo calcula o tributo que deve e antecipa o seu pagamento, aguardando que o lançamento se consuma com a homologação do pagamento efetuado por antecipação.”

Nessas duas últimas espécies, “o sujeito ativo não é quem inicia a ação que levará ao pagamento do tributo e que poderia ser capaz, por exemplo, de afastar de cogitação a decadência” (idem, op. cit.)

E arremata o tratadista:

“Nos lançamentos direto e por declaração, o ato é escrito e demonstra tudo o que o sujeito ativo (fisco) tem para receber a título de tributo; no lançamento por homologação, que também se consuma por escrito, o sujeito ativo (fisco) deve expressar quitação do tributo pelo pagamento antecipado ou declarar que este último não foi suficiente para satisfazer o valor total da obrigação de dar, surgida com o fato gerador.”

O efeito prático dessa conclusão já foi acenado linhas atrás: o ato da administração que tenha pretendido ser um lançamento tributário mas que realmente não é, ou porque contenha omissão de elemento essencial para lhe dar validade, ou porque não tenha sido notificado tempestivamente ao sujeito passivo, **é incapaz de superar o efeito da decadência**, que acaba operando-se e leva o sujeito ativo à perda do direito de cobrar o tributo”.

E de forma cabal e incisiva conclui esse raciocínio: “Nos tributos cujo crédito se constitua por lançamentos diretos e por declaração, o sujeito ativo fica impedido de lançar. Nos tributos cujo crédito se constitua por lançamento homologável, **aquilo que o sujeito passivo (contribuinte) pagou ou deixou de pagar antecipadamente, mesmo com erro, é convalidado pelo desaparecimento do direito de o sujeito ativo (fisco) declarar o erro do pagamento ou a ausência total desse pagamento: dá-se a homologação tácita.**

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Em todos os casos, estaremos diante de uma obrigação tributária nascida e extinta por decorrência de um tempo dentro do qual o sujeito ativo deveria agir e se omitiu.”(grifo adicionado).

UMA PINCELADA SOBRE O INSTITUTO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Várias vezes nos deparamos com sustentação de que inócurre a verificação da decadência em casos de lançamento por homologação, sob o entendimento de que o objeto deste seria o pagamento antecipado do tributo e que, sem tal pagamento, não existiria o lançamento fiscal, e, dessa forma, não existiria o marco inicial do lapso temporal decadencial.

Tal entendimento, ao que parece, vem se escudando, de forma até singela, nos argumentos do Superior Tribunal de Justiça (Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329 – 1ª Seção) e, da única voz isolada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, consubstanciada em voto prolatado pelo insigne Ministro Ari Pargendler, nos autos do Recurso Especial nº 62.446-0 - São Paulo, que é o único e isolado encontrado sobre a matéria.

Convém ressaltar, *prima facie*, que tal voto é **VENCIDO** na Turma, não tendo prevalecido, portanto, e sendo a matéria controvertida julgada no aludido Recurso Especial de modo diverso do entendimento do Ministro declarante do voto.

Mas, ainda assim, com toda a vênica, adentraremos na questão a fim de demonstrar que o entendimento esposado no referido voto vencido é de todo incorreto.

Senão vejamos.

Consoante já enfatizado atrás -- mas que é mister aqui repisar -- preleciona **FÁBIO FANUCCHI** (in “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Resenha Tributária, 4ª edição, vol. I, pág. 271 e seguintes), que **“Lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).”**

Fixa o Código Tributário Nacional, em seus arts. 147 a 150, as modalidades de lançamento, a saber: a) direto, ou por ofício, b) misto, ou por

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

declaração; e c) por homologação. No caso presente e neste passo, interessamos nessa última.

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

"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 sou compelido a adentar 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)

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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 sobpõem 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.” - *italicos no original. Grifos e destaques meus.*

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Quantum satis!

**RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO NO
PROCESSO.**

Por último, para fechar estas linhas, é mister trazer à colação o entendimento legal e hermenêutico de que a prescrição, sendo matéria de mérito (e por dizer respeito à perda da ação), tem de ser argüida e não pode ser decretada de plano; já a decadência, sendo matéria preliminar (e dizer respeito à extinção do próprio direito), a sua decretação independe da alegação da parte, devendo o julgador atuar de ofício, visto que a decadência não é objeto de renúncia ou de recusa na aceitação, representando direito anterior extinto.

E acrescento mais o entendimento do mesmo PROF. FÁBIO FANUCCHI (op. cit., pg. 347): "A esses critérios distintivos, aduzimos mais um até agora não contestado: (a decadência) é extintiva de relações exclusivamente reguladas pelo direito material - **Em relação à decadência, não entram em cogitação efeitos de direito formal, reservados exclusivamente à prescrição.**"

Apenas para reforço do quanto já antes disse sobre a suspensão impossível do lapso decadencial, o mestre afirma (pg. 346 da mesma obra): "O SEU PRAZO COMEÇA A CORRER DESDE O INSTANTE EM QUE O DIREITO NASCE, DEFLUI CONTRA TODOS SEM EXCEÇÃO, NÃO SE SUJEITANDO A SUSPENSÕES OU INTERRUPÇÕES."

Essas premissas bastam para habilitar o julgamento do caso concreto, já que ele não envolve jamais caso de prescrição, mas sim de decadência. Então, passo a ele daqui por diante, especificamente.

O CASO CONCRETO DOS AUTOS

Em razão do regime especial de Drawback suspensão, o que, no caso, estava suspensa era a exigibilidade do tributo, ou seja, operou-se o Ato Concessório de 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.



RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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 Drawback 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 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, qualquer alusão à suspensão do exercício do direito da Fazenda, mas tão-só à exigibilidade do crédito, o que é óbvio e absolutamente correto.



RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

c) No plano de fato, jamais poderia a Fazenda alegar que o seu direito de lançar somente nasceu quando foi cientificada por ofício da SECEX (fls. 22), datado de 1º de março de 1988, 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 11/11/87, no mínimo o fisco teve possibilidade de atuação eficaz a partir daí até 1º de janeiro de 1992, já que é norma legal de que o lançamento poderá dar-se a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN), no caso e segundo meu entendimento antes esposado, tendo por base cada fato gerador efetivado entre 23/03/87 a 14/05/87.

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 livre decisão, não podendo agora querer postular tese de literal perpetuidade de direitos sobre o contribuinte.

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."



TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

Desta forma, não sendo juridicamente possível manter-se o principal (crédito tributário) o acessório (multa), que o acompanha, também não pode prosperar, em face do transcurso da decadência. Portanto, acolho a tese de verificação da decadência como causa de extinção do direito ao crédito tributário.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999.


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

DECLARAÇÃO DE VOTO

Quanto à questão relativa à decadência do direito de a Fazenda proceder ao lançamento, pelo decurso do prazo de cinco anos, rejeito, na espécie, a pretensão da recorrente.

A recorrente promoveu suas importações, conforme Ato Concessório de 'drawback', no exercício de 1987, com prazo final para exportação prorrogado para até 11/11/87.

Na conformidade do Relatório de Comprovação emitido pelo SECEX, Agência de São Paulo, em 29/02/88, com base nas declarações da beneficiária, houve a inadimplência de US\$ 38.061,18, havendo autorizado a nacionalização dos correspondentes insumos, mediante o pagamento dos impostos além dos acréscimos devidos.

Observou a fiscalização da Receita Federal que ao destinar para consumo interno os "insumos inadimplentes" a empresa não efetuara o recolhimento prévio dos impostos o que ensejou a lavratura do auto de infração.

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

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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 drawback têm por finalidade o incremento das exportações e têm duração fixada no ato concessório.

As empresas titulares desses programas gozam, além de outros benefícios, da isenção ou redução dos impostos incidentes na importação de insumos máquinas, destinados à industrialização para exportar, termos do programa aprovado. É condição da isenção que os bens sejam aplicados na finalidade para que foram importados e bem assim que sejam cumpridos os prazos de exportação conforme consta da concessão.

O programa é administrado no âmbito da SECEX do MICT, sendo a Secretaria da Receita Federal comunicada das ocorrências havidas para fins da fiscalização tributárias.

A administração aduaneira só poderá efetuar eventual lançamento ao final do programa, depois da comunicação do órgão que o administra ou, antes disso, se a empresa beneficiaria solicitar nacionalização dos bens ou optar por desistir do programa.

Estando a empresa acobertada por isenção que impedia a efetuação do lançamento antes de concluído o programa não há como pretender tenha havido inércia da administração aduaneira, fundamento da decadência.

Assim, nos termos do parágrafo 10 do art. 173 do CTN, o termo inicial para contagem do prazo de decadência, no caso, é o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que a Receita teve conhecimento do descumprimento das condições da isenção. No caso, a comunicação à SECEX do inadimplemento do "drawback" feita em 17/02/88, pela empresa do que resultou o Relatório de comprovação, datado de 29/02/88, havendo encerrado o prazo final de exportação em 11/11/87. Deste modo, a data de início do prazo de decadência foi 01/01/88 a se encerrar em 31/12/93. Como o auto de infração foi formalizado em 06/12/93, não se deu a decadência.

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.828
ACÓRDÃO Nº : 303-29.231

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

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


JOÃO HOLANDA COSTA - Conselheiro