MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10855.001654/95-51
SESSÃO DE	:	04 de julho de 2000
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.350
RECURSO Nº	:	119.942
RECORRENTE	:	SCHERLIE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRAMENTAS LTDA
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP

BEFIEX. ATO DE REVISÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. O prazo para a apuração da regularidade do benefício fiscal aplicado é de cinco anos contados do registro da declaração de importação, *ex vi* do art. 54, do DL 37/66. Lançamento tributário a que estava obrigada a administração fiscal, em face da atividade vinculada de que trata o art. 142, do C.T.N.
BENEFÍCIO FISCAL DEPENDENTE DE CONDIÇÃO - Nos casos de benefício fiscal decorrente dos programas Befiex, dependentes do implemento de condição contratual, o que fica suspensa é a exigibilidade do crédito tributário.
CONDIÇÃO SUSPENSIVA - A fruição do benefício isencional condiciona-se à exportação do volume prometido, ou seja, ao cumprimento da condição. E, segundo o art. 119 do Código Civil, verificada a condição extingue-se o direito a que ela se opõe. Logicamente, o direito à isenção não pode ser obstado pelo cumprimento da condição, ao contrário, confirma-a.
BEFIEX - CANCELAMENTO DO PROGRAMA - Tendo a empresa comunicado expressamente a impossibilidade de cumprir o programa de exportações, têm-se o mesmo como encerrado naquela data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em acolher a arguição de decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, José Fernandes do Nascimento, Zenaldo Loibman e João Holanda Costa, votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 04 de julho de 2000

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

IRINEU BIANCHI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros NILTON LUIZ BARTOLI e MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES. Ausente o Conselheiro SÉRGIO SILVEIRA MELO.

Lmac/1

RECURSO Nº	:	119.942
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.350
RECORRENTE	:	SCHERLIE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRAMENTAS LTDA
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A)	:	IRINEU BIANCHI

RELATÓRIO

Adoto o relatório de fls. 143 e seguintes, da decisão recorrida, nestes termos:

"Em 16/06/93, a Comissão BEFIEX, pelo Ofício SPI/BEFIEX nº 88, comunicou à Secretaria da Receita Federal que a concessão de incentivos fiscais à Contribuinte fora revogada, por inadimplência (fls. 89 dos autos).

Procedimento fiscal para apuração dos fatos comprovou a inadimplência e identificou as importações que tiveram afastados os tributos, com base no programa BEFIEX.

Em face do resultado da auditoria foi lavrado o auto de infração de fls. 16 a 18, exigindo o recolhimento dos impostos, com os acréscimos legais e multa, constando do auto, porém, a informação de se tratar de 'não destinação do bem nas finalidades que motivaram a concessão do benefício', nada obstante, estarem descritos no 'Termo de Constatação número 1', anexo ao auto de infração (fls. 03), os elementos de fato e de direito, relativos à apuração do inadimplemento do Programa BEFIEX.

Com impugnação tempestiva (fls. 107 a 111 do processo), a Autuada instaurou a fase litigiosa do feito.

Preliminarmente, a Contribuinte argúi decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, por entender que o elemento temporal dos fatos geradores em questão deu-se com os registros das Declarações de Importação (DI), submetidas a despacho com base no regime especial de BEFIEX. Sustenta que pagou os impostos devidos quando do desembaraço.

Quanto aos fatos, alega que alterações nas condições do mercado impediram-na de exportar os seus produtos. Tal fato levou-a a solicitar seu desligamento do programa BEFIEX, por falta de

competitividade frente aos preços praticados no mercado internacional.

Na continuidade, sustenta que, uma vez não atendida a condição resolutiva (seu compromisso de exportar), os impostos tornaram-se exigíveis, a partir de 1988, e como tal, ocorreu o lapso decadencial de cinco anos, o qual atingiu também o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Por outra vertente, invoca o artigo 148, do Regulamento Aduaneiro (RA), onde está prevista a depreciação de bens, por remissão ao artigo 139, também do RA, quando deixarem de ser utilizados em suas finalidades precípuas, em virtude de modificação nas condições de mercado.

Entende que não há base de cálculo a ser considerada sobre produtos totalmente depreciados. Pretende que o lançamento tributário seja nulo, pois seu desligamento do Programa BEFIEX deu-se por alterações das condições de mercado.

Alega a denúncia espontânea, com base no art. 138, do CTN, o que a eximiria da multa imposta.

Considerou, ainda a autuada, que o cálculo de juros de mora para o ano de 1991, com base na TRD, seria inconstitucional, por decisão do STF na ADIN 493-0. Pede, por fim, a insubsistência do auto de infração."

O arrazoado da autoridade lançadora, julgou parcialmente procedente a ação fiscal (fls. 142 à 152), desconstituindo a parcela dos juros moratórios calculada com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91 e reduzindo a multa do art. 364, II, do RIPI, para 75% (setenta e cinco por cento).

A decisão está assim ementada:

BEFIEX. Inadimplido o contrato para obtenção de benefícios fiscais do Programa BEFIEX, são exigíveis os impostos dispensados, multa específica e juros moratórios. Aplicação do art. 4°, do Decreto-lei 1.219/72, recepcionado pelo art. 13, do Decreto-lei 2.433/88.

DECADÊNCIA. O termo inicial para contagem da decadência, nos contratos de Programa Especial de Exportação dá-se com a comunicação de inadimplência, pela Comissão BEFIEX à Fazenda

RECURSO Nº : 119.942
ACÓRDÃO Nº : 303-29.350

Federal. Aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Inconformada com a decisão, a empresa interessada recorreu a este Conselho (fls. 155 a 157), onde reiterou a alegação contida na impugnação quanto à decadência e também no sentido da inexistência de base de cálculo a ser considerada sobre produtos totalmente depreciados, segundo a inteligência do art. 148, do RA.

Disse ser injustificável que venha a ser penalizada em face da inércia do órgão administrador, eis que revogou o ato administrativo em 28/05/93, enquanto que a recorrente solicitou seu desligamento do programa em 28/01/88.

Que não tendo havido sonegação e nem mesmo informação da mudança de destinação dos bens importados com o benefício fiscal, a multa é indevida.

À vista de liminar concedida em mandado de segurança pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Sorocaba, os autos foram remetidos a este Terceiro Conselho de Contribuintes, desacompanhados do depósito recursal.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.942
ACÓRDÃO Nº : 303-29.350

VOTO

Tratam os presentes autos de exigência tributária de diferenças de II e IPI, mais juros moratórios e multa de ofício, decorrente de Auto de Infração lavrado contra a recorrente, em razão da perda do direito de isenção, por inadimplemento das condições avençadas no Termo de Aprovação de Programa Especial de Exportação n° 144/82, de 22/10/82, cujo prazo de vigência era de dez (10) anos.

Embora não formulada em termos claros, a recorrente torna a argüir, em preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Desta maneira e, porquanto, ao contrário da Prescrição, a Decadência pode ser conhecida e declarada de ofício, passo à análise da preliminar.

Para tanto, necessário se faz tecer considerações preliminares, garimpadas em lições doutrinárias e em decisões administrativas, mormente junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais e artigo do Dr. Carlos Eduardo Vasconcelos, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n° 54, cujo conteúdo, feitas as adaptações necessárias, adoto como razões de decidir.

Primeiramente se faz necessário estabelecer, à luz do CTN, se o fato concreto é daqueles que comporta o lançamento de ofício (arts. 142 e 149), por declaração (art. 147) ou por homologação (art. 150, *caput*), a fim de fixar o marco inicial do prazo de caducidade, porquanto há uma regra geral para as duas primeiras hipóteses de lançamento e uma regra especial quanto à última.

Ditas modalidades de lançamento se distinguem umas das outras, segundo a maior ou menor participação do contribuinte durante o procedimento que viabiliza o exercício do ato administrativo do lançamento, valendo frisar que tal classificação é estabelecida pela lei, e como tal deve ser acatada segundo os critérios legalmente fixados.

A definição de lançamento de ofício indica que é a modalidade feita por iniciativa do fisco, independente da participação (colaboração) do sujeito passivo, enquanto que para efetivar o lançamento por declaração, a administração fiscal depende das informações prestadas pelo contribuinte.

Já o lançamento por homologação, que é aquele 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" (art. 150, *caput*, C.T.N.).

Para as duas primeiras hipóteses, como regra geral, inicia-se o prazo de caducidade "**do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**" (C.T.N., art. 173, I), enquanto que para a última hipótese o diploma de regência estabelece uma regra especial (art. 150, § 4°), *verbis*:

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

O Imposto de Importação assim como o IPI vinculado à importação, que são objeto da exigência fiscal em exame, se inserem na categoria dos tributos cujo lançamento é feito por homologação, expressa ou tácita, e decorre de lei.

Veja-se o que diz o art. 55, I, "a", do Decreto n° 87.981/82 (RIPI), aplicável ao caso:

> Art. O lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado, sob sua exclusiva responsabilidade (Lei n° 4.502/64, artigo 20, parágrafo único):
>
> I - quanto ao momento (Lei n° 4.502/64, artigo 19, e Decreto-lei n° 34/66, artigo 2°):
>
> a) no desembaraço do produto de procedência estrangeira.

No caso em exame, como se trata de importação incentivada de máquinas, vinculada ao Programa BEFIEX, é induvidoso classificar o lançamento na modalidade homologação, segundo os ditames do art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional.

Acresça-se, ainda, que no caso existiu uma redução de 90% dos tributos e em consequência, houve o pagamento antecipado correspondente a 10% (dez porcento), circunstância que reforça, sob todos os aspectos, a natureza do lançamento tributário por homologação.

Em tal hipótese de lançamento, decorridos cinco anos sem manifestação da autoridade, considera-se tacitamente homologado o lançamento e

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e § 4°, C.T.N.), o que não é o caso dos presentes autos.

É incontroverso, pois, que o termo inicial para contagem do prazo de decadência, no campo do I.I. e do IPI vinculado à importação é a data da ocorrência do fato gerador, que para as mercadorias despachadas para consumo, inclusive as ingressadas no país sob regime suspensivo, é a data do registro da D.I., segundo a inteligência do art. 87, I, do Regulamento Aduaneiro.

Sendo certo que no caso dos autos, tratando-se de tributos incidentes sobre a importação a modalidade de lançamento é por homologação e que o início do prazo decadencial é a data do fato gerador, mister se faz uma breve análise acerca da natureza jurídica da condição inserta no Termo de Aprovação de Programa Especial de Exportação firmado pela recorrente.

Segundo os termos avençados, a recorrente seria beneficiária de incentivos fiscais (redução de 90% do I.I. e do I.P.I.), caso suas exportações atingissem a cifra de US$ 6,8 milhões no prazo de dez (10) anos. Em caso de inadimplemento ficava obrigada ao pagamento daquela parcela dos tributos.

Há que se aclarar, pois, se a condição avençada é suspensiva ou resolutiva, assim como os seus efeitos, vale dizer, se a condição atinge o direito ao benefício fiscal ou o direito de a fazenda constituir o crédito tributário.

Em verdade, o benefício fiscal em comento consistiu na suspensão da exigibilidade de crédito tributário, por determinado prazo, em apoio a uma condição suspensiva que, acaso implementada, implicaria ter como isenta do I.I. e do I.P.I., a importação de maquinário de que tratam os autos.

E a condição suspensiva estaria implementada desde que a recorrente concretizasse, adequada e tempestivamente, o volume de exportações a que se obrigou contratualmente.

Ao adotar a técnica da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Decreto-lei de regência (DL 1.219/72) viabilizou o não-recolhimento do imposto relativo ao fato gerador ocorrido. Não implementada a condição suspensiva, aí sim, o crédito tributário tornar-se-ia exigível, com os devidos acréscimos legais.

A questão nodular que se põe é a seguinte: a suspensão da exigibilidade não pode vigorar para além da caducidade do dever-direito de a Fazenda Pública praticar o ato de lançamento. Porque, caduco o direito ao lançamento, a suspensão aqui referida perde, como perdeu, sua substância jurídica.

Mais à frente, verificaremos que essa condição suspensiva não constituiu impedimento para a prática do ato administrativo de lançamento; *in casu*, necessário para infundir liquidez e certeza ao comando genérico da norma, tendo que continuar suspensa, tão somente, a exigibilidade do crédito tributário.

Examinemos, preliminarmente, a tese da existência, *ab initio*, de uma isenção (condicional) defendida pelo fisco e expressada na decisão recorrida.

Mesmo admitindo-se haver incidido a norma isentiva, estar-se-ia em face de uma situação de condicionalidade que não teria o condão de suspender ou interromper o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir, ainda em tempo, o crédito tributário.

Ainda que coubesse admitir como resolutiva a condição que rege a matéria *sub examine*, a inconstituição do crédito tributário não poderia vigorar por período mais longo do que o limite decadencial para formalização do lançamento, até porque, ultrapassado aquele limite, extingue-se, automaticamente, a possibilidade de constituição do crédito tributário condicionalmente "excluído".

Ademais, examinando-se o caso concreto, de condição resolutiva não é logicamente possível cogitar.

Segundo o art. 119 do Código Civil, "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe".

Na hipótese do incentivo fiscal em comento, qual seria o direito a ser extinto por se opor à condição? O direito à isenção usufruída em período pretérito? Impossível! Porque a condição não era deixar de exportar o volume prometido; muito pelo contrário, a condição para que se configurasse a isenção, era justamente cumprir o avençado. Algo que confirma o intento isencional e não algo que se lhe opõe.

O direito expectativo à isenção, instituído na norma em comento, tende a confirmar-se como isenção; inexistente, pois, o suposto caráter resolutório. Porque incabe, na hipótese aqui discutida, imaginar-se um direito que seria extinto por se opor à condição, uma vez que, implementada a condição (exportar o equivalente a US$ 6,8 milhões de dólares), direito algum a ela se oporia.

Muito ao contrário, reconhecer-se-ia como direito à isenção aquele que era um direito expectativo à isenção.

Daí porque o Ato Administrativo previsto para atestar a implementação ou não da condição é Ato Declaratório e não ato Revogatório. É ato que reconhece ou não a eficácia de direito e não ato que extingue direito.

É precisamente no estado de pendência que se manifesta a importância da distinção entre a condição suspensiva e a resolutiva.

Segundo J.M. de Carvalho Santos, *in verbis*:

> Na verdade, quanto à condição resolutiva, nada há de particular enquanto está ela pendente, porquanto o direito se constituiu completamente, como na obrigação pura; é apenas a sua extinção que depende da realização da condição. Quanto à condição suspensiva, porém, o caso é muito diverso; por isso que é a própria existência do direito que depende da realização da condição. Daí a necessidade de examinar a situação daquele em proveito de quem se convencionou a relação jurídica dependente da condição (*in* Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. X, Borsoi, Rio de Janeiro, p. 368).

Eis o nunca dispensável ensinamento do mestre Souto Maior Borges:

> A isenção sob condição suspensiva não se objetiva antes do cumprimento da condição e, portanto, existe obrigação tributária até que se realize a condição exigida para o gozo da isenção. Contrariamente, a isenção concedida sob condição resolutiva existe até o implemento da condição e, pois, inexiste obrigação tributária antes da realização da condição (*in* Isenções Tributárias, 1ª ed. Sugestões Literárias, São Paulo, 1969, p. 194-195).

A lição sempre brilhante do mestre Souto contempla a tese aqui esposada, no sentido de que existe obrigação tributária até que se realize a condição exigida para o gozo da isenção.

Com efeito, o fato gerador ocorreu e o imposto teria que ser pago. O pagamento, este sim, não ocorre; mas apenas porque e enquanto estiver suspensa a exigibilidade do respectivo crédito tributário.

Não se deve, pois, confundir a existência de obrigação tributária com a exigibilidade do respectivo crédito tributário.

Com efeito, ao dispor, o Decreto-lei nº 1.219/72, em seu art. 1º, que "as empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem Programa Especial de Exportação gozarão, na forma deste Decreto-lei, de isenção dos Impostos sobre a Importação e sobre Produtos Industrializados...", a aludida norma afirma a ocorrência imediata de fato gerador de imposto, que poderá ser isento desde que atendidas as condições nela estabelecidas.

Enquanto não implementada a condição, o crédito tributário, mesmo que já tornado líquido e certo pelo lançamento, estará com sua exigibilidade suspensa.

Porque, consoante o art. 142 e seguintes do CTN, o pagamento de imposto decorre da existência de crédito tributário tornado líquido, certo e exigível pelo lançamento.

Portanto, na situação *sub examine*, as etapas são três, a saber: (1) dá-se o fato gerador do imposto; (2) adota-se a técnica da suspensão da exigibilidade do crédito tributário para que fique suspenso o recolhimento do imposto; (3) caso implementada a condição suspensiva, aquele fato gerador de imposto, atrelado a um direito expectativo à isenção, terá sua tributabilidade extinta.

E o que dispõe a norma para o caso de não ser implementada aquela condição? Consoante o art. 4º, do mencionado Decreto-lei nº 1.219/72, *verbis*:

> O descumprimento do compromisso de exportação, que vier a ser assumido na forma do artigo 1º, obrigará a empresa ou empresas participantes ao pagamento dos impostos de que foram isentas, e que de outra forma seriam devidos, corrigidos monetariamente, e acrescidos de multa de até 50% (cinquenta por cento) do valor dos impostos.

Portanto, não implementada a condição suspensiva, cessa a inexigibilidade e o imposto terá que ser recolhido. Mas para isto, impõe-se, como pressuposto, que o ato administrativo de lançamento venha a ser ou tenha sido efetuado antes da caducidade do poder-dever do ente administrativo à sua prática.

Convém abordar outra particularidade. Uma vez que a isenção somente se materializará quando do cumprimento da condição, a suspensão da exigibilidade, consoante adotada pelo legislador no caso *sub examine*, atua como técnica de salvaguarda de um direito expectativo ao benefício fiscal, evitando que o beneficiário do incentivo seja compelido a recolher o imposto para, implementada a condição, reivindicar a repetição do indébito.

Segundo a doutrina, aquele que possui o direito pendente do implemento de uma condição suspensiva é, em verdade, titular do chamado direito expectativo: o direito de adquirir um outro direito.

Conforme Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, Tomo V, 4ª ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1974, p. 174):

> Analisando-se a condição suspensiva, certamente se lhe encontra determinação de tempo, porém não necessariamente trato de tempo (pedaço temporal). É preciso não se confundir determinação de tempo e 'prazo', trato de tempo (o momento da conclusão do negócio jurídico ou do ato jurídico *stricto sensu* + *x*). A determinação da eficácia desde a conclusão é determinação temporal. Também o é a condição para que a eficácia seja desde a conclusão do negócio jurídico ou do ato jurídico *stricto sensu*: fala-se, então, de eficácia retroativa da condição; aliás eficácia *ex tunc*, porque se estabeleceu que assim fosse, verificada a condição. De ordinário, a condição suspensiva é unida a trato de tempo (o termo está inserto nela). Assim, o Código Civil, arts. 118 e 121.

E desses dispositivos do Código Civil se infere a noção de condição suspensiva. Pois ali é dito que, subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito a que ela visa. De modo que, nos contratos subordinados a esta espécie de cláusula, a aquisição do direito fica submetida à ocorrência de um fato futuro e incerto, Se este advier, adquire-se o direito; caso contrário, não. Porque, enquanto a condição não ocorre, o titular do direito eventual tem apenas uma expectativa de direito, uma *spes debitum ir*, ou seja, a possibilidade de vir a adquirir um direito, caso a condição ocorra.

No caso em estudo, apenas foi suspensa a exigibilidade do crédito tributário, estando implícito que o legislador, ao editar o Decreto-lei nº 1.219/72, reconheceu que ocorre o fato gerador do I.I. e do I.P.I mesmo para os contribuintes que obtenham o benefício fiscal instituído por aquele diploma legal. Porque as circunstâncias que excluem a exigibilidade do crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

É o que preceitua o art. 140, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional:

> Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Por todas as razões aqui fundamentadas, impõe-se o reconhecimento de que não ocorreu, no caso em apreciação, a imediata e efetiva concessão de isenção, consistente, conforme de há muito preleciona o mestre Souto Maior Borges, em uma não-incidência legalmente qualificada.

Donde se conclui que, em face das circunstâncias do caso e da expressa determinação legal aplicável, a condição *sub examine* é suspensiva.

Fixada esta premissa, verifiquemos a questão relacionada com a decadência do direito de, mediante o lançamento, a Fazenda Pública dar Liquidez e Certeza ao Crédito Tributário nos casos em que a exigibilidade deva ficar suspensa.

Segundo o CTN, art. 139, "o crédito tributário decorre da obrigação principal".

Já o art. 142, do CTN, caracteriza a necessidade do ato formal do lançamento, entendendo por lançamento "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

No caso em exame, tivesse a recorrente, previamente, atendido as condições que a habilitassem ao gozo de isenção do I.I. e do I.P.I., mediante a efetiva exportação prometida, não seria cabível cogitar-se a prática do ato administrativo de lançamento, isto porque, segundo art. 175, do CTN, a isenção assim como a anistia, excluem o crédito tributário. E, como entende a melhor doutrina, exclui o crédito tributário excluindo a correspectiva obrigação tributária.

Ocorre que, no caso *sub examine*, a isenção não nasceu em decorrência da promessa de exportar produtos manufaturados representados por determinada cifra.

Com efeito, para viabilizar uma futura premiação pelo cumprimento dos objetivos do Termo aprovado pelo BEFIEX, o legislador adotou a já aludida técnica da "suspensão da tributação".

É, porém, cristalino que a "a suspensão da tributação" não pode ter vida mais longa do que o tempo no qual o ente administrtivo deverá praticar o seu poder-dever de formalização do lançamento. Do contrário, estar-se-ia em face de uma impossível suspensão da tributação de obrigação tributária já caduca.

E o lapso de tempo entre o surgimento da obrigação tributária e a formalização do lançamento, em se tratando, como se viu, da modalidade por

homologação, é de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador (art. 150, § 4°, c/c art. 87, I, do R.A.).

Assim, tendo ocorrido o registro da D.I. na data de 11/09/85, o lançamento a partir daquela data era imperativo, porquanto o prazo decadencial é inexorável e começou a ser contado naquele mesmo dia, **ex vi** do art. 150, § 4°, do C.T.N. Extinguiu-se, pois, em 11 de setembro de 1990, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário através do necessário lançamento.

Não se diga que o prazo de decadência estaria suspenso em virtude da suspensão do recolhimento de imposto objeto do incentivo fiscal em comento, e que essa suspensão seria decorrente da expectativa de futura exclusão do crédito tributário (isenção).

Nada suspende ou interrompe o prazo decadencial, sendo sempre alentadora a lição de Fábio Fanucchi (*in* Decadência e Prescrição, Resenha Tributária n° 5/70, seção 1.3):

> Tenha-se em vista, que são características próprias do prazo de caducidade, que ele decorre sem exceção e ininterruptamente contra todos. Enquanto isso, a prescrição liberatória tem seus prazos suspensos ou interrompidos por procedimentos dos sujeitos da relação obrigacional, segundo critérios adotados pelo direito.

Verifiquemos o que disse Ruy Barbosa Nogueira (Decadência e Prescrição, Resenha Tributária n° 28/72, Seção 1.3):

> A decadência ou caducidade é categoria de direito material ou substantivo... O instituto da decadência, para sua própria garantia e segurança das relações jurídicas do crédito fiscal, rege essa matéria de forma que o seu prazo seja fatal, não admitindo nenhuma interrupção e, uma vez ocorrida, libera integralmente o contribuinte, tanto da obrigação principal do pagamento do imposto, como das obrigações acessórias, por extinção definitiva das mesmas... Esta é a disciplina legislativa, doutrinária e jurisprudencial não só no Brasil como em outros países civilizados.

Baliza-se o caso em tela no fato de não terem sido cumpridas as exigências de fato para que pudesse o contribuinte gozar da isenção tributária pretendida, pelo que foi lavrado o Auto de Infração respectivo.

Pois bem, se não foram cumpridas as condições de fato que gerariam o direito à isenção, não se pode falar em isenção, conseqüentemente.

E se não se pode falar em isenção (pois esta nunca se deu), sempre esteve presente a "tributabilidade" - para usar a expressão do eminente Aliomar Baleeiro -, haja vista que a suspensão a que alude o Decreto-lei 1.219/72 não teria o condão de evitar a decadência, pois esta só não se daria caso a isenção já tivesse incidido no nascedouro da própria obrigação.

E, se a isenção já estivesse presente, ínsita mesmo no nascimento do fato concreto, não haveria condição a ser cumprida.

Quanto à indispensabilidade do lançamento, eis como preleciona o mestre Souto Maior Borges, *verbis*:

> Com o afirmar-se que o lançamento é obrigatório, CTN, art. 142, Parág. Único, não se está identificando uma qualidade jurídica essencialmente distinta da vinculação. Efetivamente, a obrigatoriedade é apenas uma forma qualificada de vinculação do ato. Estar obrigado ao exercício do lançamento é, nesse sentido, uma forma de vinculação, relacionada não com o conteúdo do ato, mas com a sua prática.
> (...)
>
> Trata-se pois de um poder-dever da administração, o exercício das faculdades em que se traduz a competência para lançar o tributo. Precisamente porque, ao não-exercício do lançamento, é cominada a pena de responsabilidade funcional (Tratado de Direito Tributário Brasileiro, volume 4. Lançamento Tributário, Forense, 1ª ed. pp. 189 e 190).

Outrossim, a indispensabilidade do lançamento para prevenir a decadência, nas hipóteses em que a exigibilidade do imposto se encontra suspensa, foi especificamente referida na Lei nº 9.430/96, consoante o seu art. 63.

Em verdade, o dispositivo legal mencionado acolhe o entendimento jurisprudencial de que a atividade vinculada de lançamento não pode ser obstada pelas medidas que venham a conferir ao contribuinte a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

De fato, essa é a orientação compartilhada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que assim vem decidindo em matéria correlata (Recurso Especial nº 106.593/SP, DJU de 31/08/98, Rel. Min. Luiz Pereira):

> Tributário. Constituição do crédito tributário. Prazo decadencial. Suspensão da Exigibilidade (do) crédito tributário por meio de concessão de medida liminar. Art. 151, III e 173, I, CTN. Art. 63 -

> Lei 9.430/96. I - Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a administração tem o prazo de (05) anos para constituir o crédito tributário. II - O prazo da decadência não se interrompe e não se suspende, porquanto o lançamento deverá ser efetuado no interregno estabelecido no art. 173, I, do CTN. III - Ocorrência do prazo decadencial. Lei 9.430/96. IV - Doutrina e jurisprudência. V - Recurso improvido.

Desse entendimento não discrepam o 1° Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> Não constituído o crédito tributário, haverá a autoridade fiscal que preservar a obrigação tributária do efeito decadencial. Incumbe-lhe, como dever de diligência no trato da coisa pública, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa medida se impõe, pela falta de outro meio que possa evitar a decadência do direito da Fazenda Nacional. A autoridade fiscal, em seguida à constituição do crédito tributário, deverá dá-lo como suspenso em razão da concessão da medida liminar. Recurso parcialmente provido (Ac. N° 103-16.681, DOU de 29.08.96, Rel. Conselheira Ilca Castro Lemos Diniz).
>
> O lançamento por homologação, sob pena de decadência, deve ser feito no prazo de cinco anos, contados a partir do fato gerador (§ 4° do art. 150 d0 CTN). Preliminar acolhida (Ac. N° 106-3.314, DOU de 29.05.92, Rel. Conselheiro Sergio Machado.
>
> O sujeito passivo da relação jurídico-tributária deve ser notificado do lançamento *ex officio* antes de decorrido o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, para que ocorra, formal e validamente, a constituição do crédito tributário. Não pode prevalecer exigência tributária cujo crédito tenha sido constituído após operada decadência do direito de lançar (Ac. n° 101-87.0932, DOU de 28.06.95, Rel. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral).

Nesse sentido, o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional - CRJN/n° 1.064/93 (processo n° 10951.000122/93-92), assim referencia em suas conclusões:

> a) nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento, *ex vi* do art. 142 e respectivo parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

b) uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (art. 145 do CTN c/c o art. 7°, inciso I, do Decreto n° 70.235/72), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário apurado permanece suspensa, em face da medida liminar concedida (art. 151 do CTN);

c) com o advento de decisão judicial favorável à Fazenda Nacional, ou a perda de eficácia da medida liminar concedida, deve ser restabelecido o curso do processo fiscal; e

d) preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda de eficácia da medida concedida.

Em nenhuma das situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, do CTN, tais como o depósito do seu montante integral, liminares em mandado de segurança ou nas antecipações de tutela, fica obstada a possibilidade de constituição do aludido crédito.

Como prazo decadencial não se suspende nem se interrompe, impõe-se à autoridade administrativa a prática do seu poder-dever de lançamento, para conferir liquidez e certeza ao crédito, mesmo que mantida suspensa a exigibilidade, afastando-se, destarte, o risco de decadência e da pena de responsabilidade funcional.

O benefício fiscal em comento é uma dessas possíveis medidas, porque não há óbice para que a lei que institui exoneração tributária possa valer-se de institutos previstos no próprio CTN.

Suspensão de recolhimento do I.I edo I.P.I., enquanto incentivo fiscal sujeito à condição futura, equivale, desenganadamente, a uma hipótese especial de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No caso, sem ordem judicial, mas por força de lei especial, indutora de desenvolvimento econômico.

Eis que, podendo norma com força de lei federal dispor sobre tributos, instituindo-os e isentando-os, a ela também caberá autorizar, nas condições que haja estabelecido, a suspensão da exigibilidade de determinado imposto, conversível em isenção, caso implementada a condição.

Mesmo que a isso se dê, impropriamente, o nome de isenção condicional, de isenção ainda não se cuida enquanto não implementada a condição para o seu gozo.

Conforme preleciona Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 11ª ed., p.503):

> Para que o direito à isenção nasça, é mister tenham se verificado os pressupostos contidos na lei que concede a isenção condicional. Se eles não se apresentarem perfeitos e acabados, não nasce o direito do desfrute do benefício fiscal.

Neste andar, se nunca houve isenção, houve, consequentemente, a tributação, que, por motivos de política administrativa, teve suspensa a sua exigibilidade, o que não prejudicaria a efetivação do lançamento como exaustivamente exposto.

Feitas estas considerações necessárias, passa-se ao exame do caso concreto. Com efeito, tendo a verificação fiscal sido deflagrada em 19/01/95, na impugnação a recorrente alegou a decadência em face de dois motivos: (a) que o prazo decadencial tem início na data da Declaração de Importação, *in casu*, em 11/09/85; e (b) que solicitou o seu desligamento do programa em 28/01/88.

Assim, segundo o entendimento da recorrente, entre a data que culminou com a lavratura do Auto de Infração e as datas apontadas, decorreu o prazo decadencial de cinco anos.

A decisão recorrida solucionou o conflito sob enfoque diverso, entendendo que o benefício fiscal submetia-se à condição de a contribuinte adimplir o respectivo contrato, caso em que, o prazo decadencial teria seu termo inicial com a comunicação, pela Comissão BEFIEX, à Fazenda Federal, do inadimplemento da empresa beneficiária.

Considerou, ainda, a decisão recorrida, que a comunicação da recorrente à Comissão BEFIEX, pedindo o cancelamento do programa não tem o condão de romper o contrato, invocando o disposto no art. 1.093 do Código Civil para sustentar que o distrato se faz do mesmo modo que o contrato.

De imediato, a impropriedade da decisão em fixar com termo inicial do prazo de caducidade a data em que a Comissão BEFIEX comunicou à Fazenda Federal o inadimplemento da condição pactuada, porquanto, os prazos são aqueles fixados pelo Código Tributário Nacional.

Outrossim, 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. 89), datado de 16 de junho de 1993, uma vez que não existe qualquer dispositivo legal prevendo tal providência, sendo meramente uma conveniência da autoridade aguardá-la; portanto, se é mera conveniência sua, preferindo não proceder a verificações periódicas junto ao contribuinte, assumiu os riscos de sua atitude omissiva.

O Termo de Aprovação Befiex n° 144/82 (fls. 92), em sua cláusula sétima previa o dever da beneficiária de remeter relatórios mensais e quaisquer outras informações necessárias ao acompanhamento do programa e na cláusula oitava, a sujeição à fiscalização tendente à verificação do cumprimento das obrigações assumidas.

Além de não remeter relatórios e realizar exportações em valor ínfimo, a beneficiária, a teor da cláusula sétima, em duas oportunidades informou a impossibilidade do cumprimento, pedindo mesmo o cancelamento do programa.

Inobstante isto, tanto o Ministério da Indústria e Comércio quanto as autoridades fazendárias, quedaram-se inertes.

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 já citado 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.

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.

À luz dessas considerações e dos documentos existentes nos autos, pode-se afirmar que o prazo decadencial de cinco anos iniciou em 11 de setembro de 1985, data em que foi registrada a respectiva Declaração de Importação.

Portanto, ao ser lavrado o Auto de Infração na data de 28 de setembro de 1995, já estava precluso o direito da fiscalização de constituir o crédito tributário decorrente daquelas DI's.

Desconsiderada aquela data, temos o dia 11 de abril de 1988, como outro marco significativo, data em que houve a última comunicação da recorrente dando conta ao MIC da impossibilidade de cumprimento do Programa Befiex e solicitando o cancelamento do mesmo, data a partir da qual, até a da lavratura do Auto de Infração, também abarca o prazo decadencial de cinco (5) anos.

Finalmente, é importante mencionar recente decisão do S.T.J. acerca da contagem do prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

> Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (STJ, Embargos de

Divergência em Resp. nº 101.407, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, j. 7/4/2000).

Referida decisão veio repor em seus devidos lugares os prazos para contagem do prazo de decadência, uma vez que se esboçava, naquela Corte Superior, uma tendência para alargar o prazo para dez (10) anos.

À vista do exposto, conheço do recurso voluntário, por ser hábil e tempestivo e oriento meu voto no sentido de acolher a decadência, como causa de extinção do direito de a fazenda constituir o crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 2000

IRINEU BIANCHI - Relator