



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11050.001912/97-17  
SESSÃO DE : 15 de agosto de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367  
RECURSO Nº : 120.017  
RECORRENTE : ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

**ISENÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE TRANSPORTE EM NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA.**

Afastada a preliminar de decadência. Com base no art. 61, II, do RIPI, está claro que não assiste razão à recorrente na questão preliminar levantada.

Utilizada a via marítima, é obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira dos bens a serem beneficiados com isenção do IPI na importação. A obrigatoriedade estabelecida pelo Decreto-lei nº 666/69 alterado pelo Decreto-lei nº 687/69 e reiterada nos artigos 217 e 218 do RA, revela-se como uma pré-condição, instituída em caráter geral, que implicitamente integra toda e qualquer lei concedente de isenção de tributos na importação. De acordo com o Regulamento Aduaneiro e em conformidade com o posicionamento deste Conselho e da CSRF, a não observância da exigência de transporte de mercadoria importada em embarcação nacional, enseja a perda da isenção.

**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 rejeitar a arguição de decadência, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Sérgio Silveira Melo e Irineu Bianchi. Quanto ao crédito tributário, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Sérgio Silveira Melo e Irineu Bianchi. Designado para redigir o acórdão, o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Brasília-DF, em 15 de agosto de 2000

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator Designado

11 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO. Ausente o Conselheiro MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES.

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367  
RECORRENTE : ARTHUR LANGE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR DESIG. : ZENALDO LOIBMAN

## RELATÓRIO

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração, por verificar-se em ato de revisão aduaneira e exame da Declaração de Importação, a falta de apresentação do "Waiver", (liberação de carga) que deveria ter sido solicitada à extinta SUNAMAM. Ato este imprescindível para que o transporte da mercadoria do exterior fosse realizado através de navio de bandeira do país exportador ou ainda fosse utilizado navio de terceira bandeira

Deve-se notar que, o navio "FLAMENGO" que transportou a mercadoria objeto da D.I era de bandeira Francesa, não possuía bandeira brasileira e a emissão do "bill of landing" que instruiu a D.I era de nacionalidade Francesa. O desembarço aduaneiro ocorrido em 15/07/92, não foi instrumentalizado com o documento "Waiver" nem a D.I fez qualquer menção ao aludido documento .

Entendendo assim a fiscalização, que o direito de usufruir da isenção do IPI não era devido exigindo portanto a cobrança do crédito tributário no valor de R\$ 28.357,78 com fundamento nos artigos 29, I; 55, I, "a"; 61, II; 63, I, "a" e 112, I, do RIPI aprovado pelo Decreto 87.981/82; art. 173, I, da Lei 5.172/66.

Intimada em 13/11/97 a recorrente apresentou tempestivamente sua impugnação de fls. 46/49 em 04/12/97 alegando fundamentalmente que :

- I. o fisco reconheceu que a importação tinha o amparo da Guia de Importação;
- II. as mercadorias adquiridas no exterior faziam parte do rol daquelas que o legislador entendeu serem isentas de IPI, conforme a Lei nº 8.191/91 e o Decreto nº 151/91;
- III. a utilização do transporte da mercadoria em bandeira Francesa não é proibido nem tão pouco acarreta a perda da isenção como alegado pelo Fisco além disso, não ficou provado que esse navio não tenha sido afretado por empresa nacional;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

- IV. o desembaraço aduaneiro é datado de 15/07/92 e o Fisco nada exigiu ou condicionou para sua realização;
- V. operou-se a decadência, uma vez que ocorreu a homologação ficta do lançamento pelo decurso do prazo de 5 anos, conforme preceitua o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- VI. é incabível o disposto no artigo 175, I do mesmo diploma citado pelo Fisco (na verdade foi citado o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional no Auto de Infração fl. 02) e entende ser inadmissível a aplicação do Decreto nº 91.030/85 que afasta a aplicação do benefício previsto em Lei Federal, norma que lhe é superior; e
- VII. requer o recebimento do presente recurso e consequentemente o cancelamento do Auto de Infração.

Encaminhado à DRF de Julgamento em Porto Alegre, foi considerado o lançamento procedente em parte com a seguinte ementa abaixo transcrita :

**\*Assunto : Imposto sobre Produtos Industrializados**

**Fato Gerador : 15/7/92**

**Ementa : DECADÊNCIA.**

Tendo sido aplicado, no despacho aduaneiro, o benefício de isenção do IPI, a extinção do direito de constituir crédito tributário referente a esse imposto ocorre em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**ISENÇÃO. TRANSPORTE OBRIGATÓRIO EM NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA.**

Quando utilizada a via marítima, é obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira da mercadoria a ser beneficiada com isenção dos tributos incidentes na importação.

**INFRAÇÕES E PENALIDADES.**

Incabível, no caso, a exigência de multa de ofício sobre o valor do IPI, exigido em ato de revisão aduaneira, devendo o aludido tributo ser acrescido dos encargos legais, nos termos da legislação em vigor (juros de mora e multa de mora), a partir da data do desembaraço aduaneiro.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE ”**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre fundamentou sua decisão alegando que :

- I. com referência à decadência, não procede a alegação da recorrente, pois para aplicação do disposto no artigo 150, § 4º, necessário se faz o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa, ocorrendo o lançamento no momento da homologação do pagamento antecipado, o que não aconteceu;
- II. é aplicável a extinção do direito de constituir o crédito relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados, o artigo 61, II do RIPI/82, ou seja ocorreu em 01/01/98 e de acordo com o Aviso de Recebimento de fl. 44 verso, o crédito foi constituído em 13/11/97, portanto antes de operar-se a decadência;
- III. para a mercadoria ser beneficiada com a isenção do imposto, obrigatório se faz o transporte em navio de bandeira brasileira, conforme caput do artigo 2º, do Decreto-lei nº 666 de 02/07/69, norma esta, que possui caráter geral e está no mesmo plano hierarquicamente falando da Lei nº 8.191/91;
- IV. conforme o item II do Ato Declaratório nº 53 de 28/09/94, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, uma vez utilizada a via marítima é obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira, para que possa usufruir da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados, prevista no artigo 1º da lei 8.191/91, logo deve-se exigir o valor relativo ao aludido tributo, acrescido dos juros de mora;
- V. quanto à multa do artigo 80, I, da Lei nº 4.502/64 deve ser cancelada devendo o aludido tributo ser acrescido dos encargos legais, nos termos da legislação em vigor (juros de mora e multa de mora), a partir da data do desembarço aduaneiro.

Intimada da decisão de Primeira Instância de fls. 52/60 em 21/12, a recorrente apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho, colacionando os mesmos argumentos já abordados em sua impugnação, apenas salientou que o Ato Declaratório nº 53 de 28.09.94, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação ao afastar a isenção incorreu em um "ataque frontal ao Sistema Tributário Nacional, pois ato de tal natureza jamais pode desprezar o Princípio da Legalidade".

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

O recurso Voluntário foi instrumentalizado com liminar que concedeu o seguimento do feito sem o depósito recursal equivalente a 30%.

A Procuradoria da Fazenda, deixou de oferecer as contra-razões, pois o montante atualizado do crédito tributário está abaixo do limite fixado pelo art. 1º da Portaria MF nº 260/95 com redação dada pela Portaria MF nº 189/97.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

VOTO VENCEDOR

É de se conhecer do recurso, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Quanto à questão preliminar levantada pela recorrente apontando a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Nacional de lançar o tributo, é de se verificar inicialmente que a isenção é uma das formas de exclusão do crédito tributário, prevista no CTN, e não de extinção.

Como revela o parágrafo único, do art. 175, do CTN, a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído.

O estudo da decadência tem a ver com a teoria do lançamento, visto que o CTN estabelece prazos decadenciais diferenciados, por deslocamento do termo inicial, de acordo com o tipo de lançamento. No IPI o lançamento é do tipo "por homologação" conforme art. 55, do Regulamento do IPI - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82. Segundo o RIPI, o lançamento deve ser efetuado pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador e aperfeiçoado pelo pagamento do imposto. O não pagamento do imposto, todavia, descaracteriza o lançamento por homologação. Ensina o Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes :

**"Por outro lado, na hipótese de lançamento por homologação, em que o sujeito passivo deixa de efetuar a antecipação do pagamento, não se tem efetivamente lançamento por homologação, mas, lançamento de ofício, aplicando-se a regra, para o termo inicial da decadência, do parágrafo único, do artigo 173, do CTN, pois o regime agora é o de lançamento de ofício, com notificação do sujeito passivo."(in Compêndio de Direito Tributário, Editora Forense, 2ª edição, 1994, pg. 380)**

*In casu*, a importadora, na ocasião do despacho aduaneiro da mercadoria, pretendeu beneficiar-se da isenção do IPI, não houve antecipação de pagamento desse tributo, abordada no inciso I, do art. 61, do RIPI/82.

De fato o Regulamento do IPI é muito feliz em explicitar e distinguir com precisão no seu art. 61, a exata aplicação do art. 150, § 4º, do CTN para a hipótese descrita no inciso I, do art. 61, do RIPI/82 e do art. 173, I, do CTN, para a hipótese aventada no inciso II, do art. 61, do RIPI/82.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

Assim, a extinção do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IPI ocorreria, segundo o art. 61 e inciso II, do RIPI/82, em 01/01/1998, cinco anos, "contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento..."

Portanto, com base no art. 61, II, do RIPI, está claro que não assiste razão à recorrente na questão preliminar levantada.

Quanto ao mérito, reside a controvérsia no aspecto de ser obrigatório o transporte de mercadoria importada por via marítima, em navio de bandeira brasileira, para a fruição do benefício fiscal da isenção de IPI prevista na Lei nº 8.191/91, com a observância do disposto no Decreto-lei (DL) nº 666/69 com as alterações dadas pelo DL nº 687/69.

Observe-se, inicialmente, que as disposições legais que regem o caso presente, e acima mencionadas, encontram-se em plena vigência, são formalmente válidas e com estrita observância dos preceitos constitucionais. Não há dúvida que os referidos diplomas legais foram recepcionados pela Constituição Federal vigente.

Sendo assim, a ninguém é permitido ignorá-los ou deixar de aplicá-los. É de se registrar que tal matéria já foi enfrentada por diversas vezes nas 3 Câmaras deste Terceiro Conselho e mesmo pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, resultando num grande rol de acórdãos que ratificam a observância dos referidos Decretos-leis.

Podem ser citados, entre outros, os Acórdãos: 301-27.291, 301-28.148; 301-27.401; 301-27.365; 301-28.079; 301-27.971; 301-27.926; 302-33.202; 302-32.822; 302-33.620; 302-32.789; 302-32.632; 302-33.329; 303-28.744; 303-27.646; 303-28.206; 303-28.440; 303-28.628; 303-27.629 e o AC. CSRF/03-1.817.

Dentre os acórdãos supracitados selecionamos as seguintes ementas para melhor esclarecer o posicionamento que vem sendo majoritário e vitorioso no Conselho de Contribuintes:

**Ac. 301-28.079: IPI Vinculado. Mantém-se a isenção do imposto incidente sobre mercadoria importada, com transporte em navio de bandeira estrangeira, se comprovada a expedição anterior ao embarque, pelo Ministério dos Transportes, do documento de liberação de carga de que trata o § 4º, do artigo 217, do RA. Recurso de ofício negado, para manter a decisão recorrida.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

**Ac. 301-27.971 : Isenção – IPI. vinculado à importação. 1 As disposições do artigo 17º do DL 2433/88 com a redação dada pelo DL 2451/88 se caracteriza como favor governamental (Isenção). 2 – Condições e requisitos para concessão de isenção devem ser observados na forma do artigo 176, do CTN, devendo o transporte dos produtos enquadrados nos citados dispositivos ser feito em navio de bandeira brasileira, conforme dispõem os artigos 2º e 6º do DL 666/69, alterado pelo DL 687/69. 3. Negado provimento ao recurso voluntário para manter, na íntegra, a decisão recorrida.**

**Ac. 303-27.464 : A importação de bens com isenção de impostos exige o seu transporte por navio de bandeira brasileira ou permissão para transporte em navio de outra bandeira. O não cumprimento da exigência implica a perda do benefício.**

**Ac. 303-28.440 : IPI na importação. Isenção. Requisito de bandeira. Descumprido o requisito do transporte em navio de bandeira brasileira, nem apresentada a liberação de carga emitida pelo órgão competente do Ministério dos Transportes, descabe o reconhecimento da isenção do imposto. Descabida, no entanto, a multa do inciso II, do artigo 364, do RIPI, uma vez que a falta de recolhimento decorreu de invocação de isenção. Recurso parcialmente provido.**

**Ac. 302-32.632 : Isenção. IPI Lei 8191/91. A exigência de transporte da mercadoria em navio de bandeira brasileira (DL 666/69, artigo 2º e RA., artigo 217, III e 218 II) é uma pré – condição, instituída em caráter geral, que implicitamente integra toda e qualquer lei concedente de isenção de tributos na importação. Recurso não provido.**

No caso presente restou caracterizado que o contribuinte promoveu a importação através de navio com bandeira não brasileira o que, na esteira da jurisprudência formada nesta Casa, conduz à perda do favor fiscal. É de se acrescentar que o importador nem mesmo procurou se utilizar da faculdade prevista no parágrafo 4º, do art. 217, do RA, que permite a liberação da carga com a expedição de documento apropriado pelo órgão competente do Ministério dos Transportes (Waiver). Se observado fosse este procedimento, restaria contornada a determinação legal.

Há, em sentido contrário, no entanto, dois acórdãos proferidos pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho, o 303-28.253 e o 303-28.266. Este último foi

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

alvo de recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que decidiu por **negar** provimento ao recurso da PFN. O referido Acórdão recorrido entendeu que por não existir no texto da Lei nº 8.191/91 e Decreto nº 151/91 nenhuma exigência expressa quanto ao transporte em navio de bandeira brasileira, a fruição da isenção do IPI estabelecida na lei, não estaria condicionada ao que dispõe o RA, em consonância com o Decreto-lei nº 666/69 alterado pelo Decreto-lei nº 687/69.

*Amicus Plato! Sed magis amica veritas!*

Prefiro filiar-me ao entendimento expresso e ratificado na longa relação de acórdãos anteriormente citados e muito bem representado, por exemplo, pelo Acórdão 302-32.632, que levando em conta a existência e plena vigência do estabelecido no Decreto-lei nº 666/69 (alterado pelo DL nº 687/69) conclui que a obrigatoriedade do transporte de produto importado em navio de bandeira brasileira é **uma pré-condição instituída, em caráter geral, que implicitamente integra toda e qualquer lei concedente de isenção de tributos na importação.**

Poder-se-ia argumentar que a lei 8.191/91 atribui isenção para certos produtos (indicados no Decreto 151/91) sejam de fabricação nacional ou importados, portanto, não especificamente concedida em função de importação. Aí é que está, não se pode olvidar que preexistia no corpo das leis brasileiras a exigência estabelecida como já sobejamente descrito. Se fosse a vontade da Lei 8.191/91 não vincular o benefício da isenção à obrigatoriedade preexistente, por certo o explicitaria.

Vem do CTN, art. 176, que deve estar bem especificado em lei, as exatas condições para a concessão de isenção, os tributos a que se aplica, o prazo de duração, etc.. Nem a Lei nº 8.191/91, nem a legislação que lhe sobreveio, estabeleceram exceção para o benefício em causa, quanto à obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira.

Ademais, um grande número de decisões emanadas das 3 Câmaras deste Terceiro Conselho somente têm reconhecido a observância da isenção em casos similares ao que agora se discute, quando da existência de acordo internacional de reciprocidade ou autorização governamental por meio de "waiver".

*Data venia*, o argumento central defendido pelo ilustre conselheiro relator no Ac. CSRF/03-02.666, na minha opinião, não merece prosperar. O argumento traduzia-se em que considerando que a ocorrência do fato gerador do IPI vinculado ao II se dá no momento do desembaraço aduaneiro, nesse instante o produto estrangeiro já haverá ingressado na massa de riqueza do país porque já nacionalizado e despachado para consumo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

Assim, em tais circunstâncias, não se poderia lhe negar a isenção concedida por lei emanada do Congresso Nacional, pois a isenção de IPI de que se trata é genérica, beneficia qualquer empresa e se dirige às máquinas e equipamentos relacionados no Dec. 151/91 quer sejam nacionais ou importados.

Aceitar esse argumento seria forçar uma visão compartimentada da realidade. Por outro lado, representaria ignorar a necessidade e validade de acordos de reciprocidade bem como as consequências que decorrem da eventual inexistência desses acordos. Configuraria, ainda, flagrante desobediência às leis vigentes.

Não se pode deixar de registrar que quando o importador de fato verifica impossibilidade de efetuar o transporte das mercadorias em embarcação de bandeira nacional, pode se utilizar da faculdade prevista no Regulamento Aduaneiro no § 4º, do art. 217, a fim de garantir o benefício da isenção

O fato é que está presente e vigente no universo jurídico brasileiro o DL 666/69, alterado pelo DL 687/69. Nada, na Lei nº 8.191/91 ou em outra qualquer, alterou a obrigatoriedade do transporte em navio de bandeira brasileira de produto importado para efeito de aproveitar isenção de tributos.

A argumentação formulada pelo Sr. Delegado de Julgamento é consistente e a adoto neste ponto do meu voto quanto a todos os questionamentos levantados pela interessada na fase de impugnação e repetidas no mérito do recurso dirigido a este Conselho.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo-se a exigência do tributo lançado no auto de infração acrescido de juros de mora.

Sala das sessões, em 15 de agosto de 2000



ZENALDO LOIBMAN – Relator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

VOTO VENCIDO

Trata-se de exigência de apresentação de "Waiver" ou de transporte das mercadorias importadas em navio de bandeira brasileira, para fruição de benefício, torna-se imperativo a análise da Lei nº 8.191/91 e o Decreto 151/91, que estabeleceram isenções de IPI, para incremento do parque industrial Nacional, sendo que a condição para usufruir da isenção era a aquisição de equipamentos e máquinas destinadas à melhoria da indústria, ou seja, os contribuintes estariam isentos da incidência do IPI pelo destino que dessem às mercadoria adquiridas, fossem elas nacionais ou importadas.

Alegada a decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário é cabível analisar o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.

O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação é, na forma do art. 29, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, "o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira," ou seja, trata-se de um posto cuja modalidade de lançamento é a por homologação, na forma do art. 150, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

"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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

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

Torna-se indiscutível reconhecer que a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados e a Aduaneira atribuem ao contribuinte a antecipação do pagamento do IPI, que se dá, por vezes antes mesmo da ocorrência do Despacho Aduaneiro, sendo que nesse momento, há uma conferência inclusive do recolhimento desse tributo.

Nem se diga que o Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação não tem fato gerador definido, o que pela própria legislação mencionada torna-se um absurdo, nem mesmo que tal tributo não se constitui em lançamento por homologação, pelo simples fato de não coadunar-se com o lançamento de ofício nem com o lançamento por declaração.

Há, indubitavelmente, um procedimento atribuído exclusivamente ao contribuinte na verificação da ocorrência do fato gerador, na formação da base de cálculo, na aplicação da alíquota prevista e na antecipação do tributo devido, tanto que foi possível, ainda que a destempo, a revisão e o lançamento de ofício do que a Fazenda entendia como devido.

A regra do lançamento por homologação é bem definida e não pode confundir-se com os lançamento de ofício e por declaração, pois em ambos é a Fazenda que efetua o lançamento, no primeiro por *modus próprio* e no segundo com base na declaração feita pelo contribuinte, mas em ambos há o exercício do lançamento pelo Fisco. No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, nenhum ato é levado a efeito pelo Fisco o que confirma o critério da máximo da modalidade de lançamento por homologação.

Sanada essa questão, passa-se à análise do prazo decadencial desse tributo segundo o parágrafo 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

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.

Como se pode notar pela leitura do art. 150, do Código Tributário Nacional, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

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):

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

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

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

...

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

poderia ter sido realizado.” (itálicos no original; grifos e destaques adicionados).

Para o caso em tela, no entanto, não foi verificado o intuito de dolo, fraude ou simulação, sendo oportuno verificar qual a relação entre o benefício fiscal condicional conferido ao sujeito passivo e o ato administrativo do lançamento, que foi exarado após cinco anos da ocorrência do fato gerador.

O desembaraço aduaneiro da mercadoria importada ocorreu em 15 de julho de 1992, sendo este o momento do fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados e o termo inicial da decadência. O Fisco, por sua vez, realizou o lançamento em 07/11/97, sendo a Recorrente intimada em 13 de novembro de 1997, sendo que como o que conta é a data da intimação, esta se deu em prazo superior a 5 (cinco) anos da data do fato gerador, ou seja, após a ocorrência da decadência do direito.

Como se isso não bastasse, no que tange à questão do benefício em apreço entendo que o benefício genérico deve, inexoravelmente, atender ao princípio constitucional da igualdade, pois foi instituído para alcançar a todos que se enquadrem no tipo legal previsto para usufruir do benefício. Assim, aos contribuintes deve ser oferecida igualdade de condições, ainda que a mercadoria pretendida tenha origem no exterior.

Se ao contribuinte que realizar aquisição de mercadoria nacional não lhe é exigida outra obrigação, ou àquele que realiza importação de países vizinhos, também, não lhe é, em prestígio ao princípio constitucional da igualdade, ao contribuinte que realiza aquisição de mercadoria importada não lhe pode ser exigida, para o caso do Decreto 151/91, outro requisito que não aqueles previstos na Lei nº 8.191/91.

Como nos ensina o Mestre Hugo de Brito Machado, ex-Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, in “Curso de Direito Tributário, 11ª edição, Ed. Malheiros, pág. 184:

“A isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de Justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo.”

...

“A algumas desigualdades factuais não pode o legislador emprestar relevância jurídica, em face de expressa proibição constitucional, como é o caso, por exemplo, do sexo (art. 5º, I). Outras desigualdades factuais, porém, funcionam como critério de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.017  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.367

desigualdade jurídica por imposição constitucional, como é o caso, por exemplo, da riqueza.

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

Constitui, assim, um problema dos mais sérios, sobre o qual se têm debruçado financistas e juristas os mais destacados, a questão da denominada tributação extra-fiscal em face do princípio da capacidade contributiva. Se a igualdade a ser considerada, para fins tributários, é apenas a capacidade para pagar o tributo, não há como deixar de considerar violadora do princípio da isonomia a norma que concede uma isenção, ou outro incentivo fiscal, sem levar em conta a capacidade contributiva.”

No caso em tela, o princípio da isonomia e da igualdade foi respeitado pois visou a isenção genérica.

Assim, não pode o contribuinte ser tratado diferentemente, só porque importou a mercadoria por navio de bandeira estrangeira, pois neste caso a isenção buscou tratar de outro bem maior, qual seja, a modernização do parque nacional.

Neste caso, as máquinas e equipamentos relacionados no Decreto nº 151/91, não se subordinam à incidência da norma prevista na Lei nº 666/69, art. 2º e 6º.

Aliás, como bem explorado na decisão trazida à colação pela Recorrente, a regulamentação do art. 2º e 6º da Lei nº 666/69, norteou-se em regular as questões relativas ao Imposto de Importação, deixando desregulamentado o IPI.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para DAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11050.001912/97-17

Recurso n.º : 120.017

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

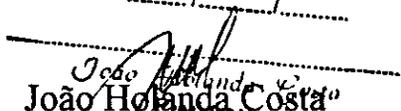
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador, Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-29.367

Brasília-DF, 23 de março de 2001

Atenciosamente

3.º CC - 3.ª CÂMARA

Em, ...../...../.....

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 11/9/2001

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL