



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11065.003700/2001-15
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3101-001.827 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente AMADEO ROSSI S.A. METALÚRGICA E MUNIÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 27/09/1994, 29/11/1994, 07/06/1996, 03/12/1997

DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

O prazo decadencial no regime de drawback, modalidade suspensão, deve ser contado de acordo com o estabelecido no art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, o que só ocorre após 30 dias do prazo para exportação estabelecido no Ato Concessório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/09/1994, 29/11/1994, 07/06/1996, 03/12/1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 27/09/1994, 29/11/1994, 07/06/1996, 03/12/1997

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CÓDIGO DE OPERAÇÃO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO. CONTROLE ADUANEIRO

O tempestivo enquadramento dos Registros de Exportação ao regime especial de drawback suspensão (código 81101) e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis para a fruição do incentivo do Drawback Suspensão, em atendimento à previsão Constitucional de controle aduaneiro. A ausência de alguma dessas informações exclui o benefício do Drawback, em face da

impossibilidade de verificação tempestiva das exportações para atendimento do Regime.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que davam provimento parcial para afastar a exigência de vinculação do código da operação no Registro de Exportação. O Conselheiro Adolpho Bergamini votou pelas conclusões e fará declaração de voto.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator.

EDITADO EM: 24/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Henrique Mauri, Adolpho Bergamini, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para exigência do imposto de importação (II) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação, ambos acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional (75%, passível de redução).

Segundo a alegação fiscal, a fiscalização aduaneira constatou o inadimplemento de compromissos assumidos por AMADEO ROSSI S.A. METALÚRGICA E MUNIÇÕES, fabricante de armas de fogo, para a fruição dos benefícios do *drawback* suspensão outorgados nos Atos Concessórios 0185-94/092-5, 0185-96/011-4 e 0314-97/000386-1, expedidos pela Carteira de Comércio Exterior e pelos Serviços de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. nos dias 23 de setembro de 1994, 18 de março de 1996 e 9 de outubro de 1997, com prazos de validade das exportações inicialmente fixados nos dias 20 de junho de 1995, 13 de dezembro de 1996 e 6 de julho de 1998, alterados por aditivos e finalmente fixados nos dias 17 de dezembro de 1995, 11 de junho de 1997 e 9 de outubro de 1999.

No encerramento da ação fiscal, a autoridade fiscal concluiu que houve a importação contratada nos três atos concessórios e total inadimplemento do compromisso de exportação com a consequente cobrança de todos os tributos suspensos.

Especificamente quanto ao Ato Concessório 0185-94/ 092-5, assevera que os registros de exportação (RE) relacionados nos anexos do relatório de comprovação

“apresentam o código 80000, exportação normal, quando deveriam apresentar o código 80101, exportação Drawback. Estes mesmos registros também não foram vinculados ao respectivo AC, ou seja, não há nos campos próprios dos RE qualquer menção a este ou qualquer outro AC de Drawback. Portanto não são hábeis para a comprovação pretendida, pois sem esta vinculação os mesmos podem ser apresentados como comprovantes de exportações relativas a qualquer AC”.

observou
Quanto aos outros dois atos concessórios, diz que a sociedade empresária não

“os prazos previstos no art. 318 do Regulamento Aduaneiro, que prevê prazo de um ano, prorrogável por mais um, da suspensão do imposto no caso de importações efetuadas ao amparo do Drawback. Em ambos os casos efetuou a importação e não apresentou ao SECEX, no prazo hábil, as devidas comprovações das exportações”.

A fiscalização considerou o prazo decadencial conforme previsto no art. 173, inciso I, da Lei nº. 5.172/66 (CTN), considerando como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi emitido o relatório de comprovação de drawback.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada apresentou sua impugnação, com as razões assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Em impugnação tempestiva, a autuada aponta preliminarmente o transcurso do prazo decadencial no que se refere ao lançamento constitutivo do crédito tributário suspenso por força do Ato Concessório nº 018594/0925.

No mérito, a impugnante argumenta que a mera e perfeitamente escusável indicação errônea do código de exportação, cuja retificação está prevista no art. 47 da Portaria nº 04 de 11 de junho de 1997, não é circunstância suficiente para que seja considerado inadimplido o regime, uma vez [sic] as exportações foram efetuadas.

Desse modo, tem por equivocadas as baixas por inadimplência acusadas pela Secex, haja vista que, relativamente ao Ato Concessório nº 018596/0114, ignorou inteiramente a retificação dos Registros de Exportação para modificar, sem que nenhum óbice lhe fosse imposto, a indicação do código da operação vinculada ao drawback, fato inteiramente ignorado por aquele órgão que, relativamente ao Ato Concessório nº 031400/00697, sem qualquer explicação, também acusou sua inadimplência.

Afora isso, discorre sobre juridicidade das normas penais tributárias e sobre questões conceituais a respeito do drawback, para sustentar que o essencial, nesse regime, é que as exportações compromissadas tenham sido efetuadas e que do descumprimento de obrigações acessórias não pode surgir a exigência de impostos, mas, tão-somente, a aplicação das sanções legais previstas especificamente para o caso. Por fim, requer a relevação da pena de cobrança dos impostos suspensos, em face das razões apresentadas.

A 2ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, em julgamento realizado em 11 de março de 2005, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. O **Acórdão 5.686** recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 29/11/1994

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

Opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários decorrentes do inadimplemento do regime aduaneiro de drawback após o transcurso de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tais créditos se tornarem exigíveis.

Os tributos suspensos por ocasião das importações vinculadas ao regime especial de drawback tornam-se exigíveis quando não comprovado que as exportações eventualmente realizadas correspondem aos compromissos assumidos nos respectivos atos concessórios desse regime.

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 248 a 252 (volume II). Em seu recurso, repisa os argumentos já trazidos em sua impugnação, especialmente quanto à existência de prova nos autos do adimplemento do regime, ainda que parcial, além da decadência. Entretanto, a recorrente inova em suas alegações, requerendo a declaração de improcedência dos lançamentos, tendo em vista se tratar de débito já antes constituído, em TERMOS DE RESPONSABILIDADE vinculados a Atos Concessórios de DRAWBACK, cuja cobrança deveria ser feita à vista daqueles atos de sua inadimplência.

Na sessão de julgamento de 22 de maio de 2007, por intermédio da Resolução 30101.841 (folhas 259 a 263, volume II), a conversão do julgamento do recurso em diligência à repartição de origem, para manifestação da SECEX acerca do adimplemento do AC 018594/0925.

Sem cumprir a determinação contida na Resolução 30101.841, de 22 de maio de 2007, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS) devolve os autos do processo com o despacho (folha 275, volume II), com o relato das dificuldades enfrentadas para o cumprimento da diligência e seu insucesso.

Em nova sessão de julgamento de 27 de junho de 2012, por intermédio da Resolução 3101-00.243, foi determinado o retorno dos autos à unidade de origem para cumprimento da Resolução 30101.841.

A unidade de origem encaminhou novamente este processo para julgamento, com cópia do Ofício nº 559/2011/Decex/Secex (fls.336), conforme despacho manuscrito às fls. 341, de 15/07/2013.

O processo foi redistribuído a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 12/05/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso voluntário é tempestivo e, considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração para cobrança de imposto de importação e de IPI vinculado à importação, relativo a importações vinculadas aos Atos Concessórios de Drawback 0185-94/092-5, 0185-96/011-4 e 0314-97/000386-1, considerados inadimplidos pela autoridade fiscal.

Preliminarmente a recorrente alega a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente ao **Ato Concessório nº 0185-94/092-5**, emitido em 23/09/1994.

A questão da decadência no regime aduaneiro especial de Drawback já foi pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que passou a adotar o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

No Acórdão nº 930300.147, de 11 de agosto de 2009, cujo voto condutor foi do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, colho os fundamentos da aplicação do regime jurídico da decadência com base no art. 173, inciso I:

“A primeira questão que se apresenta a debate diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontrasse ao abrigo de regime aduaneiro especial em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

De outro lado, tem-se que, nas hipóteses de drawback, modalidade suspensão, o lançamento não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da suspensão, mas, tão somente, a partir do momento em que se encerra o regime, posto que, até essa data, o sujeito passivo poderia adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. [...]”

O Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor trata do tema, no mesmo sentido, em seu artigo 752, *verbis*:

Art. 752 [...]

§3º. no regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade:

I- suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação.

Aplicando esse entendimento ao caso em análise, a data limite para exportação do **Ato Concessório nº 0185-94/092-5** foi fixada para 17 de dezembro de 1995. Considerando o prazo de 30 dias para regularização previsto nas normas de drawback, apenas após 17/01/1996 poderia ter sido efetuado o lançamento. Decorre daí que o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/1997 (primeiro dia do exercício seguinte), findando em 31/12/2001.

Tendo em vista que a ciência do Auto de Infração foi efetuada em 14 de dezembro de 2001, torna-se improcedente o argumento trazido pela contribuinte de que o crédito tributário já havia decaído.

A recorrente alega também a improcedência dos lançamentos, tendo em vista se tratar de débito já antes constituído, em Termos de Responsabilidade vinculados a Atos Concessórios de Drawback, cuja cobrança deveria ser feita à vista daqueles atos de sua inadimplência.

Não se observou, na impugnação ofertada pelo contribuinte, qualquer contestação em relação à constituição do débito através de Termos de Responsabilidade, configurando matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

De acordo com esse dispositivo do PAF, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante, sendo inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*, não se conhecendo do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

Quanto ao inadimplemento apontado pela autoridade fiscal, dos atos concessórios 0185-94/092-5, 0185-96/011-4 e 0314-97/000386-1, assiste razão à autoridade fiscal tendo em vista a não comprovação tempestiva da implementação dos compromissos assumidos no referido regime aduaneiro.

Para o **Ato Concessório nº 0185-94/092-5**, com prazo para comprovação das exportações até 17/12/1995, foram vinculados os Registros de Exportação (RE) relacionados nos anexos ao relatório de comprovação, apresentando o código 80000, exportação normal, quando deveriam apresentar o código 81101, exportação Drawback. Estes mesmos registros também não foram vinculados ao respectivo AC, ou seja, não há qualquer menção a este ou qualquer outro AC de Drawback nos campos próprios dos RE's.

A SECEX, em resposta aos ofícios encaminhados para atendimento às Resoluções desta turma de julgamento, expressamente ressaltou tal irregularidade (Ofício nº 559/2011/Decex/Secex, fls.336): “[...]Alertamos que todos esses Registros apresentam o código de operação 80.000 (exportação normal) e não 81.101 (drawback suspensão comum)”.

A exigência de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback está previsto no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto nº 91.030, de 05 de Março de 1985), *verbis*:

Art. 325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

O enquadramento tempestivo do RE no código próprio de drawback suspensão, possibilita a parametrização da exportação para canais de conferência aduaneira diferentes do verde, com a análise ao menos documental da operação de exportação. A ausência de tal informação, com seu enquadramento no regime normal (código 80000), resulta em tratamento diverso e inviabiliza o controle aduaneiro específico das operações vinculadas a esse regime aduaneiro especial.

Também em consonância com o devido controle aduaneiro, está a exigência da vinculação do RE ao Ato Concessório. Essa informação é prestada no “campo 24” do RE, no qual é informado o número do Ato Concessório vinculado.

Tais informações, prestadas de forma tempestiva, possibilitam o devido controle aduaneiro, com a parametrização da exportação para a conferência aduaneira, além de impedir a utilização de uma única exportação para comprovar o adimplemento de outros Atos Concessórios originalmente inadimplidos.

A exigência de vinculação não é uma mera formalidade, mas obrigação decorrente da previsão Constitucional do controle aduaneiro sobre o comércio exterior:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Além disso, a obrigatoriedade de vinculação do RE ao AC faz-se necessária para a comprovação do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (AC) para a concessão do benefício, conforme art. 179 do CTN e art. 325 do Regulamento Aduaneiro/85.

Conclui-se que a necessidade de enquadramento tempestivo do RE no código próprio de drawback suspensão e sua vinculação ao Ato Concessório de Drawback, está expressamente prevista nas normas em vigor à época dos fatos, em atendimento ao dispositivo Constitucional que prevê o controle aduaneiro, caracterizando-se como condição para comprovação do adimplemento das condições do referido regime.

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9303-002.174, sessão de 18/10/2012), deu provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda, entendendo ser necessária a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback.

Para os demais atos (AC 0185-96/011-4 e 0314-97/000386-1), não há exportações vinculadas, informadas tempestivamente, caracterizando o inadimplemento do ato. A própria SECEX informou à Secretaria da Receita Federal a baixa dos atos por inadimplência.

Dessa forma, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das sessões, em 18 de março de 2015.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator [assinado digitalmente]

Declaração de Voto

Pedi vista para melhor analisar e me manifestar com mais demorada reflexão acerca do prazo decadencial no regime de drawback de que trata o Ato Concessório nº 0185-94/092-5, considerando que este E. Conselho pacificou entendimento no sentido de ser aplicado do art. 173, I do CTN.

Passo às minhas considerações.

Segundo o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial tem o seu termo final após 05 (cinco) anos contados “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Ora, se o início do quinquênio se inicia neste evento – o *exercício* – então é importante que se investigue o seu conceito.

O vocábulo *exercício* exprime inúmeros conteúdos semânticos e, conseqüentemente, diversas unidades de tempo para medi-lo. Dada a falta de definição deste conceito aos fins do prazo decadencial, é necessário construí-lo a partir de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico.

Ao se referir ao *exercício social*, por exemplo, o artigo 175 da Lei nº 6.404/76 dispõe que, em regra, sua duração será de um, mas poderá ter outra duração a depender do estatuto da sociedade. Já o artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal, refere-se ao termo *exercício financeiro* para regulamentar o princípio constitucional da anterioridade. Nesse caso específico, a jurisprudência equiparou o conceito de *exercício financeiro* ao de *exercício civil* para garantir a esperada segurança jurídica das relações tributárias, evitando que o contribuinte seja surpreendido com leis que venham a instituir ou aumentar tributos no apagar das luzes de todos os anos. Para esses fins exclusivos, o vocábulo *exercício* deve ser entendido como o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

Ocorre que o *exercício* dito no texto do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, não é aquele tratado na Lei das Sociedades por Ações, tampouco o *exercício financeiro* mencionado no artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal.

É necessário, pois, caracterizá-lo devidamente.

A redação do já mencionado artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, dá conta que o *exercício* lá referido é o *seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. Para se saber, então, qual o *exercício* dito no citado dispositivo, é necessário saber, antes, o momento a partir do qual lançamento de ofício (via Auto de Infração) pode ser efetuado.

Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal possibilidade existe a partir da entrega da declaração do contribuinte que constitui crédito tributário, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional. A corroborar essas conclusões, tenha-se em conta que o Superior Tribunal de Justiça, ao ser instado a se manifestar sobre essa sistemática em relação à denúncia espontânea, decidiu que o contribuinte que entrega declaração constitutiva do crédito tributário (GIA, DCTF etc.), mas realiza o pagamento antecipado a destempo, não poderá fazê-lo com a exclusão da multa (moratória ou punitiva) porque, segundo o entendimento firmado, a entrega da declaração tem o efeito de iniciar o

“*procedimento administrativo ou medida de fiscalização*” relatado no artigo 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.¹ Aliás, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, em outras oportunidades, vem decidindo que “*a apresentação perante o Fisco da Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA) equivale ao próprio lançamento*”.

Assentada a premissa segundo a qual a entrega de declaração, pelo contribuinte, tem o efeito de constituir crédito tributário e, ainda, dar início ao “*processo administrativo ou medida de fiscalização*” por parte do Fisco, tanto que a partir daí o contribuinte já não pode mais se valer da denúncia espontânea, é intuitivo concluir que, por meio dessa declaração, o Fisco já está habilitado a analisar as informações prestadas, apurar eventuais irregularidades no lançamento e, eventualmente, realizar de ofício a sua revisão, via Auto de Infração, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional.

Por essas razões, o conceito do *exercício* mencionado no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, está afeto ao período de apuração de determinado tributo e, em função de seu encerramento, à possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento de ofício pelo conhecimento prévio das informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações.

É essa a orientação que se afigura mais adequada em função da interpretação que se extrai do artigo 173, I, em si mesmo considerado. Para averiguar a veracidade de tal afirmação, socorrer-me-ei da análise histórica do aludido dispositivo, bem como das motivações do legislador ao introduzi-lo no ordenamento jurídico, nos termos apostos no *Trabalho da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, publicado em 1954.² Por seu exame, verifica-se que o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, estava originalmente idealizado no artigo 138 do Projeto do Código, que em seu § 1º traz os limites do conceito de *exercício*. Vejamos:

¹ “TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, ‘O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.’ É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08” (STJ. REsp nº 886.462 e 962.379. 1ª Seção. DJe 28/10/2008).

² *Trabalho da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Oficinas do Serviço Gráfico do IBGE, 1954, p. 227-228.

“Art. 138. O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

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

[...]

§ 1º Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

A primeira vista, seria crível dizer que, para os fins do prazo decadencial, o § 1º do artigo 138 do Projeto do Código preconizava o termo inicial do prazo decadencial como sendo os atos de ofício dos Fiscos (as *notificações* ditas no dispositivo) preparatórios e indispensáveis ao lançamento tributário. Mas, para que essa interpretação seja atualizada aos tempos hodiernos, é necessário apresentar as exposições de motivos da Comissão para assim definir o marco inicial do prazo decadencial, cujos trechos mais relevantes seguem transcritos:

“Na fixação dos prazos, a Comissão manteve o de cinco anos, tanto para a caducidade do direito como para o seu exercício, por ser o tradicional em nosso direito quanto aos créditos e obrigações da Fazenda Pública; mas, atendendo às possibilidades de retardamento de seu termo inicial (art. 138 ns. I e II), e de interrupção de seu decurso (art. 139, § único), fixou, no art. 138, § 3º, um prazo máximo igual ao de extinção das obrigações pessoais, como já previa o art. 216 do Anteprojeto (Código Civil, art. 177). Ficaram assim rejeitadas as sugestões 52, 178, 237, 252, 527 e 761.

Na fixação do termo inicial do prazo de caducidade do direito de constituir o crédito (art. 138 ns I e II e seu § 1º), **o Projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação.** A doutrina moderna, tendo em vista que a extinção de direitos e ações pelo decurso do tempo não tem por fundamento beneficiar o devedor, nem, inversamente, prejudicar o credor, admite aquela extinção mesmo que a inércia do credor seja fruto do desconhecimento da situação de fato. Ao direito tributário, entretanto, essa conclusão não é rigorosamente aplicável, de vez que o fato gerador do direito prescribendo é pessoal do devedor, tanto assim que a doutrina italiana sustenta que o direito do fisco ao tributo só começa a extinguir-se com o lançamento, isto é, a partir do momento em que aquele está em condições de exigir o cumprimento de uma obrigação caracterizada e liquidada (Giannini, *Il Rapporto Giuridico d’Imposta*, p. 314; Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, p. 503; Pugliese, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, p. 394).

Sem chegar a esse extremo, **o art. 138 n° I subordina o início do prazo de decadência à possibilidade de ser efetuado o lançamento,** disposição que, combinada com as do art. 111, permitiu dispensar a casuística dos arts. 212, § 1º, 213 e 214 do Anteprojeto. **Temperando a**

rigidez do dispositivo, os §§ 1º e 2º do art. 138 fixam limites à atividade fiscal que configura o exercício do direito à constituição do crédito, afastando ainda o seu efeito interruptivo, por se tratar de hipótese de decadência. Ficaram, assim, prejudicadas as sugestões 176, 177, 450, 526, 547, 970 e 971.” (grifei)

Peelos motivos literais expostos alhures, fica claro que, para os fins do prazo decadencial, em sua gênese “o Projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação”. Mais ainda, fica claro que o artigo 138, nº I, do Projeto, atualmente vigente na redação do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, “subordina o início do prazo de decadência à possibilidade de ser efetuado o lançamento” por parte do Fisco.

Aplicando o conceito ao Imposto de Importação e ao IPI-Importação, tributos estes que não têm “período” de apuração. Melhor dizendo, são apurados a cada desembaraço aduaneiro. Isto quer dizer que a apuração desses impostos se consuma a cada importação, não em um período, propriamente.

Com essa informação à mão e, ainda, aplicando-se os preceitos que orbitam o artigo 173, inciso I, do CTN, é factível concluir que, se os impostos são apurados a cada operação, então o Fisco já tem consigo as informações necessárias à fiscalização.

Em decorrência disso, o prazo decadencial deve ter início no exercício (dia) subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nessa medida, o Fisco Federal poderia efetuar o lançamento no dia seguinte ao registro da exportação no Siscomex, afinal, este é o documento que constitui crédito tributário e permite ao Fisco efetuar o lançamento tributário de ofício após analisar as informações prestadas pelo contribuinte. E se assim o é, então o prazo decadencial do Imposto de Importação e do IPI-Importação tem início no primeiro dia subsequente ao registro da exportação, que se deu em 05/12/1994, conforme fls.60.

Resumindo tudo o quanto fora exposto acerca da contagem do prazo decadencial, tem-se que, assumindo-se a premissa de que a intimação da Recorrente se deu em 14/12/2001 e, ainda, aplicando-se o artigo 173, I, do CTN de acordo com minhas razões, implica reconhecer que houve a decadência relativa ao AC nº 0185-94/092-5, na forma a seguir exposta:

Registro da DE no Siscomex	Início decadência	Fim do prazo decadencial	Notificação Recorrente	Decadência
05/12/1994	06/12/1994	06/12/1999	14/12/2001	Sim

Nessa medida, CONHEÇO do Recurso Voluntário e a ele DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para expurgar da exigência fiscal os valores dos impostos relativos ao AC nº 0185-94/092-5.

É como voto.

Conselheiro Adolpho Bergamini

CÓPIA