



**Processo nº** 11128.009683/2008-14  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-011.365 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 14 de abril de 2021  
**Recorrentes** AHCOR IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
E FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 03/02/2013

MULTA REGULAMENTAR. INFRAÇÃO ADUANEIRA. PRAZO DECADENCIAL.

As multas regulamentares constantes no regulamento aduaneiro estão sujeitas ao prazo decadencial previsto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66 - art. 669 do Decreto 4543/2002 - Regulamento Aduaneiro.

O prazo decadencial para imposição de penalidade é de cinco anos contados da data da infração.

AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA. FALTA DE ENTREGA DA DESCRIÇÃO DOS FATOS. VÍCIO MATERIAL/FORMAL. INOCORRÊNCIA. FALHA PROCEDIMENTAL. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A ciência é válida mesmo quando desacompanhada de documentos que integram o auto de infração. Nesses casos, não há que se falar em víncio formal ou material. Desde que o elemento cuja ciência olvidou-se tenha sido, desde o início, carreado aos autos, a falha procedural deve ser sanada por intimação complementar, reabrindo-se prazo para impugnação ao lançamento.

Para efeito de contagem do prazo decadencial, deve ser considerada a data da primeira ciência feita ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge

Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra decisão tomada nos acórdãos nºs 3102-01.557, de 18 de julho de 2012 (e-folhas 792 e segs), e 3401-004.351, de 30 de janeiro de 2018 (e-folhas 1.589 e segs), que receberam as seguintes ementas:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 03/02/2013

**AUTO DE INFRAÇÃO. ELEMENTOS CONSTITUINTES. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CIÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.**

O auto de infração deve conter a matéria tributável, assim considerada a descrição dos fatos e a base de cálculo, das quais será dada ciência ao sujeito passivo, sob pena da decisão proferida ser declarada nula por preterição ao direito de defesa.

Recurso Voluntário Provido

(...)

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 03/02/2003

Ementa:

**PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.**

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de como anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.**

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar". A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23. § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento, além da declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 03/02/2003

PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. MESMO OBJETO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. UNIDADE DE JURISDIÇÃO. SÚMULA CARF N. 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. PREJUDICIALDADE. POSSIBILIDADE DE PERDA DE OBJETO. PROSEGUIMENTO. EVENTUALIDADE.

Sendo o objeto da demanda judicial exatamente o cancelamento da autuação lavrada no processo administrativo, afigura-se prejudicial a decisão do juízo ao deslinde do feito administrativo, pois a decisão judicial pode implicar perda de objeto da lide submetida à Administração, cabendo o prosseguimento do processo administrativo apenas em face da eventualidade.

Como fica claro, há no processo duas decisões administrativas proferidas em segunda instância de julgamento. A primeira apenas declarou a nulidade da decisão de piso, e determinou que a unidade de jurisdição desse ciência ao sujeito passivo dos fatos que deram azo à autuação, já que a notificação inicial foi enviada sem a descrição dos fatos. Que fosse reaberto prazo para impugnação ao lançamento e proferida nova decisão. A segunda adentrou ao mérito do litígio, declarando, especificamente no que interessa à controvérsia que será a seguir delimitada, a decadência parcial da exigência e a validade do auto de infração.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional (e-folhas 1.618 e segs) está relacionada ao prazo de decadência do direito que detém a Fazenda Nacional de impor penalidade aduaneira. O recurso foi admitido, conforme Exame de Admissibilidade de e-folhas 1.634 e segs.

O sujeito passivo apresentou três recursos especiais.

O primeiro foi dirigido ao acórdão nº 3102-01.557, de 18 de julho de 2012. A recorrente suscitou divergência em relação à declaração de nulidade da decisão de primeira instância de julgamento, tal como decidido no acórdão recorrido. Esclareceu que havia requerido a nulidade do auto de infração e não da decisão de primeira instância. O Recurso especial não foi admitido, conforme Exame de Admissibilidade de e-folhas 998 e segs.

O segundo e o terceiro recursos do contribuinte e solidários suscitaron divergência em relação a diversas matérias decididas no acórdão nº 3401-004.351. Após exame de admissibilidade e agravos, foi dado seguimento parcial apenas ao recurso especial impetrado pelo contribuinte, em relação às matérias (*i*) nulidade do auto de infração por invalidade da notificação feita e (*ii*) fluência ininterrupta do prazo decadencial contado da data do fato gerador até a data da última ciência do auto de infração.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 2016 e segs. Pede que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, assim como do recurso especial interposto pelo contribuinte.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

A matéria objeto do recurso interposto pela Fazenda Nacional já foi amplamente discutida no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e a jurisprudência sobre o tema já está há muito consolidada.

Como já tive oportunidade de manifestar em decisão recente, acórdão nº 9303-009.253, de 18 de julho de 2019, a questão que se apresenta põe em confronto duas orientações normativas que estabelecem regras distintas para contagem do prazo decadencial de tributos e multas aduaneiras.

De um lado, têm-se o prazo decadencial estabelecido no art. 173 do Código Tributário Nacional. De outro, as regras definidas no âmbito da legislação aduaneira, especificamente o Decreto 6.759/2009, que aprovou o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos controvertidos no presente processo. A matéria é tratada nos arts. 752 e 753, nos seguintes termos.

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I-do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II-da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).

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

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

II-isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção.

Art.753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Como não é difícil perceber, o § 2º do art. 752 deixa claro que, tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo decadencial será contado da data do pagamento efetuado. E, de fato, considerando que o pagamento, no caso dos tributos aduaneiros, se dá na data de ocorrência do fato gerador, a regra definida na legislação aduaneira está em perfeita harmonia com o que dispõe o art. 150 do Código Tributário Nacional e até mesmo com a interpretação que lhe foi dada pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos, *ex vi* Resp 973.733.

Para maior clareza, transcrevo-os a seguir.

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, tomado 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 ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

#### RECURSO ESPECIAL N° 973.733 SC (2007/01769940)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoados prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A legislação aduaneira, como se depreende dos artigos do Regulamento Aduaneiro acima transcritos, também é de indubidosa clareza. O conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal trata a assunto com maestria, conforme se constata do voto de sua lavra, cujo trechos transcrevo abaixo:

Quanto ao seu mérito, discute-se qual o prazo decadencial aplicável às infrações aduaneiras, se o prazo previsto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66 ou o CTN.

Veja como foi decidido no acórdão recorrido:

(...)

Segundo, porque, como a recorrente tomou ciência da autuação em 18/2/2011, inequivocamente, os atos infracionais cometidos até 17/2/2006, não poderiam ser mais sancionados com a multa em apreço, porque, alcançados pela decadência, pois, transcorrido o prazo de cinco anos, contado data da prática infração, conforme expressamente previsto no art. 139, combinado com o art. 138, ambos do Decreto-lei 37/1966, a seguir transcritos:

(...) Sobre este assunto, tive a oportunidade de me manifestar no acórdão 3301- 002258, proferido em sessão realizada em 25/03/2014, o qual transcrevo abaixo, em parte, utilizando-o como fundamento de decidir:

2.1 DA DECADÊNCIA O recorrente não concorda com o termo inicial do prazo decadencial considerado pela decisão da DRJ/Fortaleza. Segundo ele o início do prazo decadencial começa a ser contado da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 669 do Decreto nº 4.543/2002 e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte a teor do que dispõe o art. 173, inc. I do CTN. Vejamos o que dispõe o Código Tributário Nacional, LC nº 5.172/66 a respeito do prazo decadencial:

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.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A Constituição Federal, por meio do art. 146, inc. III, “b”, delegou competência para que Lei Complementar estabeleça normas gerais sobre a decadência tributária. Neste sentido os art. 150 e 173 do CTN foram recepcionados como válidos pela carta magna e servem para delimitar o alcance e o conteúdo do prazo decadencial. Neste sentido o § 4º do art. 150 estabelece que, se a lei não fixar prazo, este será de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A doutrina de uma maneira geral, entende que o prazo de cinco anos contados do fato gerador, ou o prazo de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte, constante do art. 173, inc. I, são os limites máximos de que a lei poderá estabelecer. Nada impede que a lei instituidora do tributo, estabeleça prazo inferior àqueles indicados.

Estamos analisando aqui o lançamento de penalidade aduaneira que se trata da multa de perdimento que, pelo fato de as mercadorias terem sido consumidas, passou se à aplicação da penalidade correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A multa foi aplicada com base no art. 618, inc. XI, § 1º do Decreto 4.543/02, Regulamento Aduaneiro então vigente. O mesmo regulamento aduaneiro prevê disposições sobre decadência da imposição de penalidades nos termos do art. 669, in verbis:

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 139).

Estabeleceu-se aqui um prazo de cinco anos para a aplicação das penalidades previstas no regulamento aduaneiro. Note-se que este prazo não tem o condicional do § 4º do art.

150 do CTN – salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Portanto entendo ser este o prazo decadencial aplicável no presente processo. Veja que este prazo está em consonância com o art. 570 do mesmo Decreto, o qual dispõe sobre o prazo para a realização da Revisão Aduaneira.

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data: I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Para justificar o seu entendimento de que o prazo aplicável de decadência seria o previsto no art. 173, inc. I do CTN, o acórdão recorrido argumenta no sentido de que o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66 que é o sustentáculo legal do art. 570, acima transrito, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Ora, ele tanto foi recepcionado que está citado no Regulamento Aduaneiro de 2002, Decreto nº 4.543/2002 e também no Regulamento Aduaneiro de 2009, Decreto nº 6.759/2009, só que neste regulamento o dispositivo está previsto no art. 639.

Nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de sua inconstitucionalidade.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, entendo que o prazo para início da contagem do prazo decadencial é o previsto no art. 669 do Decreto 4.543/02, ou seja, cinco anos a contar da data da infração.

Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 06/04/2010, a penalidade não pode ser aplicada para as infrações anteriores a 06/04/2005.

(...)

Diante do exposto, não restam dúvidas que as infrações regulamentares constantes do regulamento aduaneiro têm seu prazo decadencial contados nos termos do art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

À luz dessas premissas, decai o direito da Fazenda de impor penalidades aduaneiras em cinco anos contados da data da ocorrência da infração.

## Recurso Especial do Contribuinte

Nulidade do auto de infração por invalidade da notificação de lançamento

Neste tópico, o contribuinte insurge-se conta a decisão que declarou nulo o acórdão de primeiro grau, em lugar de, como pretendia ele, declarar nulo o próprio auto de infração, que, sempre conforme seu entendimento, padecia de vício material insanável por não ter sido remetido ao autuado a descrição dos fatos, com consequente cerceamento ao direito de defesa.

Antes de mais nada, impõe esclarecer que a ocorrência de preterição ao direito não remete, por si só, a nenhuma conclusão a respeito da natureza do vício de que se trata, se material ou formal. Com efeito, o prejuízo à defesa é a consequência do vício, e não o vício em si. Tanto o vício material quanto o vício formal podem afetar as condições necessárias ao pleno exercício da defesa. Tanto a ausência de descrição dos fatos, quanto sua descrição imprecisa ou insuficiente podem prejudicar a compreensão dos eventos que motivaram a exigência consignada nos autos. Salvo melhor juízo, tratar-se-ia, o primeiro caso, de vício formal e, o segundo, de vício material. Ou seja, pouca diferença faria o título sob o qual fossem identificados os vícios, pois, no final, trariam a mesma repercussão: a preterição ao direito de defesa.

Outrossim, me parece que seja despiciendo o próprio debate acerca da natureza do suposto vício identificado, se formal ou material. No caso concreto, como pretendo deixar claro a seguir, não há que se falar em vício na constituição da exigência, mas em lapso procedural e/ou processual.

Conforme art. 142 do Código Tributário Nacional,

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/72, o auto de infração conterá, obrigatoriamente, as informações relacionadas nos incisos I a VI. A seguir o texto legal.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: (grifos acrescidos)

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

**III - a descrição do fato;** (grifos acrescidos)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A Instrução Normativa SRF nº 94/1997, vigente à época dos fatos, não destoava das disposições legais acima. Dispunha que:

Art. 5º - Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterá, obrigatoriamente: (grifos meus)

I - a identificação do sujeito passivo;

II - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; (grifos meus)

III - a norma legal infringida;

IV - o montante do tributo ou contribuição;

V - a penalidade aplicável;

VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII - o local, a data e a hora da lavratura;

VIII - a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

De todos os dispositivos legais supratranscritos, sobressai incontroverso a obrigação cometida à autoridade administrativa de *determinar a matéria tributável* (art. 142 do CTN) e de instruir o auto de infração com *a descrição do fato* (art. 10 do Decreto nº 70.325/72 e 5º da IN SRF nº 94/1997).

Pois bem.

A primeira questão que se apresenta é se o requisito legal instituído por Lei e reproduzido no ato infralegal editado pela Secretaria da Receita Federal foi observado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento.

Procurando facilitar a compreensão de qual seja o requisito legal em escrutínio, tomou-se o cuidado de grifar no texto normativo o vernáculo que identifica a obrigação especificada pelo legislador como condição de validade do ato praticado pela autoridade administrativa. A leitura das disposições legais supra, tanto o caput do art. 10 do Decreto nº 70.325/72, quanto caput do artigo 5º da IN SRF nº 94/1997, permite identificar com clareza a condição de que o auto de infração contenha os elementos relacionados nos incisos de cada um desses dois artigos. O artigo 142 do Código Tributário Nacional, por sua vez, refere a obrigação cometida à autoridade administrativa de determinar a matéria tributável.

Duas perguntas parecem ser inevitáveis. A primeira: o auto de infração continha os elementos listados nos incisos I a VI artigo 10 do Decreto nº 70.325/72 e I a VIII do artigo 5º da IN SRF nº 94/1997? A segunda: a autoridade fiscal determinou a matéria tributável?

Uma leitura ainda que rasteira das informações versadas nos autos é suficiente para que se responda com segurança a essas duas questões. De fato, não há controvérsia alguma a esse respeito. Desde o primeiro momento em que o contribuinte insurgiu-se contra a não inclusão do relatório de auditoria entre os documentos que lhe foram remetidos junto com o auto de infração, ficou claro que o relatório existia e estava no processo, apenas não lhe foi enviado como deveria ter sido, o que denota um problema afeto à publicidade do ato praticado, completamente estranho à matéria que a recorrente pretende colocar em discussão, que diz

respeito aos elementos que obrigatoriamente devem integrar o instrumento por meio do qual a autoridade administrativa exterioriza a exigência fiscal, no caso o auto de infração.

A conclusão a que se chega é que não se está diante de uma deficiência na formação do instrumento propriamente dito. Nem vício formal, pela ausência de um dos elementos exigidos em lei, nem vício material, pela insuficiência ou imprecisão em seu próprio conteúdo, mas sim de um problema ligado à exteriorização do ato praticado.

Com efeito, trata-se um problema processual ou procedimental e não de um vício na constituição da exigência.

À luz desse entendimento, uma vez que o auto de infração não padeça de qualquer espécie de vício insanável, não há que se falar em nulidade do ato.

### **Fluência ininterrupta do prazo decadencial, contado desde a data do fato gerador.**

Os fundamentos acima declinados aproveitam também à segunda matéria admita no recurso especial interpuesto pelo contribuinte, relacionada à decadência do direito que detém a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário. A decadência, conforme entendimento da recorrente, teria se consumado por força da decretação de nulidade da primeira notificação do auto de infração feita ao sujeito passivo.

Os preceitos nos quais baseou-se a solução do tópico anterior, embora não sejam de aplicação imediata à solução do dissenso retratado nesta segunda divergência, bem servirão na demarcação da linha divisória que separa os requisitos formais e materiais definidos em lei dos requisitos procedimentais/processuais que estabelecem prazos, meios, locais etc.

Como não é difícil perceber, no artigo 142 do Código Tributário Nacional, assim como nos artigos 10 do Decreto nº 70.325/72 e 5º da Instrução Normativa SRF nº 94/1997, linhas acima analisados, não se faz menção à obrigação de dar ciência ao contribuinte do auto de infração, nem aos prazos, meios, locais onde o procedimento deve ser realizado etc. E nem poderia ser diferente. As disposição normativas às quais até aqui se fez referência, como já disse, referem-se aos requisitos legais de observação obrigatória relacionados ao instrumento no qual a exigência é veiculada. Prazos, meios, lugares e outras especificidades não são afetos ao instrumento em si, mas ao procedimento que deve ser observado pela autoridade administrativa. Assim é que, especificamente sobre a intimação ao sujeito passivo, o art. 23 do Decreto nº 70.325/72 determina.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

Noutro giro, tem-se o disciplinamento do prazo decadencial para ciência ao interessado da exigência imposta pelo Fisco. Como é de sabença, ele é de cinco anos contados, no caso concreto (como já esclarecido na decisão do pleito apresentado pela Fazenda Nacional), da data da ocorrência da infração aduaneira, como reza o artigo 37 do Decreto-lei 37/1966.

Art.753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Pois bem. Em face à divisão material que se observa nas disposições legais aplicáveis e, para muito além disso, na própria exegese de seu conteúdo normativo, tal como pretendo ter deixado claro nas considerações precedentes, exsurge a insofismável conclusão de que o ato praticado pela autoridade administrativa para prevenir da decadência do direito à exigência do crédito, que, como se viu, não é elemento intrínseco ao instrumento que veicula tal exigência, também não é, por isso mesmo, afetado pelas imperfeições identificadas nesse instrumento, devendo apenas observar as regras que especificam a condição de validade para sua prática.

De fato, no caso concreto, como já sobejamente demonstrado, não há controvérsia em relação à adequação do instrumento às disposições normativas aplicáveis, uma vez que ele contivesse todos os elementos exigidos em lei e não se discuta a integridade técnico-jurídica desses elementos. A questão que se apresenta não diz respeito ao auto de infração em si, mas, exclusivamente, ao prazo de decadência do direito à constituição do crédito.

Ao contrário dos requisitos intrínsecos ao instrumento, que denotam a preocupação do legislador com aspectos materiais e formais que conferem confiança ao documento que exterioriza a exigência fiscal, os prazos tutelam bem jurídico de natureza diversa, afeto à segurança jurídica das relações entre o Estado e particular. Para que essa segurança seja resguardada, delimitou-se no tempo o alcance da pretensão fiscal do Erário, limitando-a a cinco anos da ocorrência do evento tributário que dá ensejo à exigência. Não houvesse essa limitação, e o Poder Público poderia deliberada e inesperadamente lançar-se em empreendimentos arrecadatórios irrestritos, atingindo fatos perdidos no tempo, dos quais o administrado sequer teria condições de se defender.

Com base nisso, não é difícil concluir que, no caso concreto, o que é preciso saber é se a Administração tomou as providências que lhe cabiam com vistas à formulação da exigência dentro do prazo definido pela legislação tributária. A esse respeito, tendo em vista os fatos narrados nos autos, me parece restar incontrovertido que esse requisito foi observado.

O auto infração não estava incompleto na data em que o contribuinte foi cientificado, pois o relatório de auditoria já havia sido carreados aos autos. A ciência, por sua vez, também foi dada dentro do prazo legal, embora se tenha olvidado de um documento que, segundo entendimento que prevaleceu na decisão recorrida, era essencial para defesa do contribuinte. Constatada a falta, a ciência inicial foi integrada por nova notificação, com a reabertura do prazo para impugnação, sem que tivesse ocorrido, portanto, prejuízo ao direito de defesa.

Ora, é por demais óbvio que a Administração não laborou em mora nem em desídia. Atendeu a todos requisitos exigidos em lei para formulação da exigência, registrando-a dentro do prazo legal. Uma vez constata a imprecisão na ciência originalmente feita, procedeu a nova intimação, com a devida reabertura do prazo para prevenção do direito à defesa.

E, observe-se, tais premissas se aplicam de igual forma quando os agentes encontram-se em polos opostos. Por exemplo. Uma vez que a declaração anual do imposto de renda seja entregue dentro do prazo, considerar-se-á atendido o requisito de prazo estabelecido em lei, sem prejuízo do direito que detém o administrado de proceder a retificações posteriores.

Voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e também por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas