

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
(RDDT)

ISSN 1413-7097

217

(OUTUBRO - 2013)

Diretor da Revista

**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética

**Lidia Lobello de Oliveira Rocha****Valdir de Oliveira Rocha****Denise Lobello de Oliveira Rocha****Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)

*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores

**Fátima Lodo Andrade da Silva**

Impressão

**Edições Loyola**

Indexação em base de dados nacionais:

RVBI (Periódicos) - Senado Federal

(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:

Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal

de Justiça, Conselho da Justiça Federal,

Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª

Regiões

*Kenichi Kaneko*

é o autor da pintura reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)

canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque  
exemplares anteriores da

*Revista Dialética de Direito Tributário.*

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (11) 5084-4544

## SUMÁRIO

**Doutrina**

**Frederico Menezes Breyner** - O prazo de 360 dias para prolação de decisões no processo administrativo tributário federal: propostas interpretativas do art. 24 da Lei 11.457/2007

1. Introdução. 2. O art. 24 da Lei 11.457/2007 como prazo extintivo do crédito tributário. 3. A prescrição intercorrente contada a partir do esgotamento do prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007. 4. A descaracterização da mora do contribuinte. 5. Conclusão.

7

**Frederico Pereira Rodrigues da Cunha e Marcelo Hugo de Oliveira Campos** - Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados

1. Introdução. 2. A hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. 3. A não incidência do IPI na operação de "revenda" de produtos importados. 4. Conclusão.

17

**Hugo de Brito Machado** - Interpretação literal da regra que outorga isenção

1. Introdução. 2. Manifestações doutrinárias. 3. Isenção do IR dos portadores de cegueira.

24

**Isabelle Resende Alves Rocha** - A Declaração de Compensação Federal - DCOMP - e o prazo para efetuar repetição de indébito: interrupção ou o próprio exercício do direito ao crédito?

1. Introdução. 2. O procedimento de compensação de tributos federais - breve histórico e regras atuais. 3. O processo de discussão da compensação tributária federal. 4. Aplicação do prazo previsto no artigo 169 do CTN. 5. Fundamento das decisões com entendimento de não interrupção do prazo para pleitear restituição de indébito, pelo pedido administrativo de compensação. 6. Conclusão.

27

**Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues** - O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária

42

**Joel Gonçalves de Lima Junior** - Adicional da contribuição ao SAT/RAT e a Súmula nº 9 da TNU

1. Introdução. 2. Natureza vinculada do lançamento tributário. 3. Legislação tributária sobre a contribuição adicional ao SAT/RAT. 4. Sobre a Súmula nº 9 da TNU. 5. Encargos moratórios. 6. Conclusão.

50

**Luiz Roberto Peroba e Rodrigo Martone** - A importância dos precedentes dos tribunais e a insegurança jurídica do sistema tributário nacional

I. Introdução. II. Os mecanismos de *common law* introduzidos no sistema jurídico brasileiro. III. A nulidade de decisões que não respeitam os novos mecanismos de *common law*. IV. Exemplos de casos que desrespeitaram os mecanismos de *common law*. V. Conclusão.

69

**Rafaela Sabino Caliman Wild** - A possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o sócio com fundamento no artigo 135 do CTN e a ocorrência da prescrição

1. Introdução. 2. Da possibilidade de redirecionamento para os sócios. 3. Da ocorrência da prescrição no redirecionamento. 4. Conclusão.

80

**Ramon Tomazela Santos e Andressa Pegoraro** - Os acordos internacionais de bitributação e os lucros apurados por controladas indiretas no exterior - as regras de

- ICMS - base de cálculo - mercadorias em bonificação - questão infraconstitucional (STF - 1ª T.) 223
- ICMS - base de cálculo - vendas a prazo - financiamento pelo próprio alienante - inclusão (STF - 1ª T.) 223
- ICMS - energia elétrica - município - imunidade recíproca - contribuinte de fato (STF - 1ª T.) 223
- ICMS - importação de aeronave - "leasing" - empresa que não realiza transporte aéreo - irrelevância (STJ - 2ª T.) 224
- ICMS - importação de leite de país signatário do Gatt (Argentina) - isenção por lei estadual ao similar nacional - extensão do benefício (STJ - 1ª T.) 225
- ICMS - restituição do indébito - contribuintes de fato e de direito - questão infraconstitucional (STF - 2ª T.) 225
- ICMS - serviços de energia elétrica e telecomunicações - impugnação de alíquota, em face do princípio da seletividade - dependência de dilação probatória - incompatibilidade com a via do mandado de segurança (STJ - 2ª T.) 226
- ICMS - transporte interestadual - exportação - isenção estadual - benefício do não estorno - LC 87 - ausência (TJRS - 22ª Câm. Cív.) 226
- ICMS - venda interestadual de álcool etílico hidratado carburante (AEHC), com cláusula FOB - mercadoria retirada pelo comprador - desvio (TJSP - 3ª Câm. de Dir. Púb.) 227
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - base de cálculo - abatimento de créditos de Cofins e PIS - impossibilidade (STJ - 2ª T.) 227
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - geração artificial de ágio (Carf - 4ª Câm./2ª T. Ord.) 228
- Imposto de renda - ganho de capital - alienação de investimento - permuta de ações (Carf - 3ª Câm./2ª T. Ord.) 229
- Imposto de renda - mútuo entre sociedades controladoras, controladas, coligadas ou interligadas - isenção até o advento da Lei 10.833 (STJ - 1ª S.) 229
- Imposto de renda - prestação de serviços - Convenção Brasil-Japão - empresa sediada no Japão sem estabelecimento no Brasil (TRF da 1ª R. - 7ª T.) 230
- Imposto de renda - reorganização societária mediante empresa-veículo (Carf - 3ª Câm./1ª T. Ord. da 1ª S. de Julg.) 231
- Imunidade - entidade de assistência social - PIS - CF art. 195, § 7º - matéria constitucional - competência do STF (STJ - 2ª T.) 232
- Imunidade - entidade de assistência social sem fins lucrativos - Senai (STF - 1ª T.) 232
- Imunidade - imposto de renda - aplicações financeiras - instituição de assistência social, sem fins lucrativos - inexistência de gratuidade e generalidade na prestação de serviços (STJ - 1ª T.) 233
- Imunidade - IPTU - instituição de educação - imóveis locados e não edificadas - inexistência (STF - 1ª T.) 234
- IPI - crédito presumido - Leis 9.636 e 10.276 - prazo de opção - alteração retroativa - inviabilidade (STJ - 2ª T.) 234
- Mandado de segurança - Parecer PGFN 492/11 - prevalência da coisa julgada (TRF da 4ª R. - 2ª T.) 235
- PIS - CF art. 239 - não engessamento da contribuição - alterações da Lei 9.715 e medidas provisórias precedentes - constitucionalidade (STF - 1ª T.) 235
- Prescrição - fato constitutivo comprovado - prova de fatos impeditivos (STJ - 2ª T.) 236
- Recurso especial representativo de controvérsia - Cofins e PIS - conceito de faturamento/receita bruta para concessionária de veículos - preço de venda ao consumidor (STJ - 1ª S.) 237
- Recurso especial representativo de controvérsia - embargos de declaração - imposto de renda - fonte - verbas salariais pagas - reclamação trabalhista - reintegração do empregado - incidência (STJ - 1ª S.) 237
- Recurso especial representativo de controvérsia - embargos de declaração - IPTU - retificação dos dados cadastrais do imóvel - fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior - erro de fato (STJ - 1ª S.) 238
- Recurso especial representativo de controvérsia - execução fiscal - ausência de citação - inércia da exequente - abandono da causa - extinção de ofício (STJ - 1ª S.) 239
- Refis - garantia prestada antes da adesão ao parcelamento - manutenção - penhora sobre o faturamento - descumprimento - exclusão - recurso administrativo por via postal - não conhecimento - excesso de formalismo (TRF da 3ª R. - 6ª T.) 239
- Simples - "serviços profissionais de professor" - afastamento do regime - ausência de ofensa ao princípio da isonomia (STF - 2ª T.) 240

## DOCTRINA

### O Prazo de 360 Dias para Prolação de Decisões no Processo Administrativo Tributário Federal: Propostas Interpretativas do Art. 24 da Lei 11.457/2007

Frederico Menezes Breyner

#### 1. Introdução

Nosso ordenamento jurídico nos dá referências claras de que a atuação administrativa deve dar respostas rápidas<sup>1</sup> e satisfatórias<sup>2</sup> às necessidades sociais e pleitos dos cidadãos.

Se de forma implícita tal conclusão sempre foi possível, foi ela expressamente respaldada pelas reformas constitucionais que inseriram a eficiência (CF, art. 37, EC 19/1998) e a celeridade processual (CF, art. 5º, LXXVIII) dentre as normas constitucionais.

Nesse quadro normativo, nossa proposta é de analisar quais as consequências da atuação ineficiente e morosa da Administração Pública ao apreciar os processos administrativos de discussão lançamentos tributários.

A relevância da discussão se dá não apenas pela ofensa às mencionadas normas constitucionais, mas também pelos prejuízos causados ao contribuinte.

Como nosso sistema de arrecadação tributária está em sua grande maioria calcado no lançamento por homologação, o ato administrativo de lançamento "quase se identifica ou confunde com uma atividade repressiva de aplicação de sanções fiscais"<sup>3</sup>. O tributo só é lançado se o sujeito passivo não cumpriu corretamente (ao ver da Fazenda Pública) suas obrigações tributárias, o que enseja a aplicação de penalida-



**Frederico Menezes Breyner**  
é Mestre em Direito Tributário (UFMG), Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos e em Cursos de Especialização e Advogado.

<sup>1</sup> "(...) em nome do princípio da eficiência e da moralidade, porque não se pode admitir que permaneça uma comunidade a aguardar solução, por mais de um ano" (REsp 549.253/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.11.2003, DJ de 15.12.2003, p. 283)

<sup>2</sup> "Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos." (ÁVILA, Humberto. "Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa". *Revista Eletrônica de Direito do Estado* nº 4. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, outubro/novembro/dezembro de 2005. Disponível na internet <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-4-OUTUBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2006, p. 23).

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 4.

des e, também, dos juros para a compensação do lapso de tempo que o credor foi privado da posse sobre o valor que lhe era de direito em virtude da mora do devedor.

Portanto, quanto maior a demora na conclusão de um processo administrativo de discussão do lançamento tributário, por mais tempo o sujeito passivo se submete à exigência dos juros de mora, caso a decisão final lhe seja desfavorável, o que pode impactar seu patrimônio.

Isso sem contar a inegável situação de insegurança na qual o contribuinte é colocado ao ficar por longo período de tempo aguardando a solução a ser dada ao processo administrativo, solução esta que cabe à mesma pessoa que deu causa ao processo: o Estado (Poder Executivo), que realizou o lançamento tributário.

A demora na conclusão do processo administrativo contraria a segurança jurídica, pois subverte a certeza e estabilidade das relações jurídicas. A relação jurídica tributária pode permanecer indefinida por longo período de tempo, pois só é definitivamente acertada com a decisão final do processo administrativo.

A escolha do processo administrativo tributário federal como foco de análise decorre da existência de norma expressa fixando prazo para que sejam proferidas decisões administrativas, qual seja, o art. 24 da Lei 11.457/2007, que assim dispõe:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Antes de analisarmos a questão proposta, cumpre fixar uma premissa acerca do dispositivo. Não representa ele um prazo para a finalização do processo administrativo. A determinação que dele se extrai é que, apresentada a impugnação ao lançamento, a decisão seja proferida em 360 dias. Essa decisão não precisa versar sobre o mérito da impugnação, mas pode consistir na determinação de uma diligência ou deferimento de perícia. Manifestando-se o contribuinte sobre o resultado da diligência ou perícia por petição protocolada, reabre-se o prazo de 360 dias para prolação de decisão. Sobrevindo recurso administrativo, a partir de seu protocolo teremos mais 360 dias para que seja proferida decisão. E assim sucessivamente, até a última instância administrativa<sup>4</sup>.

Portanto, protocolada uma impugnação, petição ou recurso no processo administrativo tributário federal, e ultrapassados 360 dias, teremos caracterizada a hipótese do art. 24 da Lei 11.457/2007.

Diante disso, passamos a expor as possíveis conclusões sobre a influência dessa situação sobre o crédito tributário discutido no processo administrativo.

## 2. O Art. 24 da Lei 11.457/2007 como Prazo Extintivo do Crédito Tributário

Interpretando diretamente o CTN, Greco<sup>5</sup> vislumbra no art. 173, parágrafo único, um prazo extintivo do crédito tributário, compreendendo como um prazo de

<sup>4</sup> Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. “Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa.” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 163. São Paulo: Dialética, abril de 2009, pp. 60-61; e SCAFF, Fernando Facury. “Duração razoável do processo administrativo fiscal federal”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 12º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2008, p. 127.

<sup>5</sup> GRECO, Marco Aurélio. “Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado” *Estudos jurídicos em homenagem*

perempção, ou seja, um prazo para que a Fazenda Pública constitua definitivamente o crédito tributário. Sendo assim, notificado o sujeito passivo de qualquer medida preparatória para a realização do lançamento, deve este ser ultimado, com o encerramento da esfera administrativa, no prazo de cinco anos.

Greco fundamenta seu posicionamento no princípio da segurança jurídica, pois, caso contrário, seriam admitidos procedimentos tributários por longo período de tempo, sem que o contribuinte pudesse prever o momento do encerramento da esfera administrativa e exposição do seu patrimônio à execução forçada na via judicial. Além disso, na esfera administrativa a Fazenda Pública é também julgadora, e a inexistência desse prazo faria com que ela se tornasse senhora do próprio lapso de tempo que corre contra seu direito.

E conclui que

“o Código Tributário nacional não prevê apenas os prazos de decadência e prescrição, mas contém a previsão de um prazo de perempção, para que Administração Pública conclua o procedimento tributário do lançamento já iniciado. Em função disso na sistemática tributária ter-se-ão três prazos distintos: a) um prazo de decadência, até a lavratura do auto de infração ou do chamado ‘lançamento’; b) um prazo de perempção, desde o início do procedimento até sua conclusão; c) um prazo de prescrição, depois de concluído o procedimento administrativo, atendido o critério da *actio nata*.”

A jurisprudência, contudo, compreende o art. 173, parágrafo único do CTN como uma regra especial de início do prazo decadencial para a realização do lançamento, distinta daquelas do art. 173, I e II e do art. 150, parágrafo 4º do CTN<sup>6</sup>, e não como um prazo de perempção.

A partir disso, a jurisprudência não visualiza no CTN um prazo para a conclusão do processo administrativo de discussão do lançamento.

No entendimento do STJ, respeitado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, a impugnação do sujeito passivo ao lançamento impede a fluência do prazo prescricional, que fica suspenso durante todo o processo a teor do art. 151, III do CTN e passaria a fluir com a decisão final. Portanto, como não existem prazos distintos da decadência do direito de constituir o crédito tributário e da prescrição da sua respectiva de cobrança, nenhum prazo tem curso no decorrer do processo administrativo. Nesse sentido:

“(...) Estabelece o art. 174 do CTN que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado da data da sua constituição definitiva. Ora, a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe *dies a quo* do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência.” (AgRg no Ag 1.336.961/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 23.10.2012, *DJE* de 13.11.2012)

<sup>6</sup> Nesse sentido a jurisprudência foi mantida, ainda que em âmbito de recurso especial, pelo STJ em 13.11.2012, no REsp 1.336.961/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 13.11.2012, *DJE* de 13.11.2012.

Em outro julgado, a mesma conclusão foi alcançada. Contudo, verifica-se que houve a expressa ressalva de ausência de previsão normativa específica acerca de prazo extintivo no curso do processo administrativo:

“(…) O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão *ex officio*, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, *pela ausência de previsão normativa específica.*” (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.12.2009, DJe de 11.3.2010, destaques nossos)

Pois bem, poderia o art. 24 da Lei 11.457/2007 ser considerado como a “previsão normativa específica” de prazo extintivo do crédito tributário no curso do processo administrativo?

Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> responde positivamente, afirmando tratar-se de um prazo decadencial para a confirmação do lançamento impugnado. Eis o seu entendimento:

“(…) o problema de preservação da segurança jurídica, evitando-se que permaneça em aberto, indefinidamente, o prazo para a conclusão dos atos da Fazenda Pública, necessários à solução definitiva das pendências suscitadas com a sua pretensão de haver determinado valor a título de crédito tributário, era um problema a ser resolvido pelo legislador, com a fixação de um prazo para a conclusão definitiva do lançamento, entendido como acerto definitivo, pela Fazenda Pública, de sua relação com o contribuinte.

Tal prazo foi agora estabelecido. Não propriamente um prazo para a conclusão do procedimento, mas um prazo para a prática dos atos decisórios, o que, aliás, constitui solução bem mais adequada do que o estabelecimento de um prazo para a conclusão do processo administrativo de lançamento, pois os casos são diferentes e não seria razoável exigir-se ficassem concluídos em prazo igual. Seja como for, é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acerto definitivo de sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo.

Cuida-se, portanto, de prazo de decadência.”

E conclui<sup>8</sup>:

“(1º) Consoante a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Federal, não existir prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, cumprindo ao legislador a tarefa de remover essa causa de insegurança na relação jurídica tributária.

2º) A fórmula adotada pelo legislador, com a norma estabelecida no art. 24, da Lei nº 11.457/07, é bem mais adequada do que seria a fixação de um prazo único para a conclusão do procedimento administrativo tributário.

3º) As decisões proferidas no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário são manifestações da Fazenda Pública no exercício do seu poder de ver ou do seu direito potestativo de constituir o crédito tributário.

4º) O prazo fixado no art. 24, da Lei nº 11.457/07, portanto, é típico prazo de decadência, cuja ultrapassagem acarreta a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.”

O entendimento poderia sofrer a objeção de que estaríamos diante de um prazo extintivo definido por lei ordinária. Logo, a reserva de lei complementar sobre a matéria (CF, art. 146, III, “b”) bloquearia referida interpretação do dispositivo. Como tal prazo, na visão da jurisprudência, inexistente no CTN, não poderia lei ordinária estabelecê-lo como nova hipótese de extinção do crédito tributária não contemplada na lei complementar.

Parece-nos, contudo, que a jurisprudência do STF não é pacífica pela conclusão de que a lei complementar deva ser taxativa no elenco de causas extintivas do crédito tributário.

Em caso muito parecido com o que aqui se discute, o STF, na ADI 124/SC, pronunciou-se sobre a norma do Estado de Santa Catarina que previa um prazo para encerramento do processo administrativo que, desrespeitado, implicaria arquivamento do processo e impossibilidade de se renovar ou revisar o lançamento, acarretando assim a verdadeira extinção do crédito tributário.

Entendeu a Suprema Corte que a matéria tratava de decadência, ainda que intercorrente, e dependia assim da previsão na lei complementar de normas gerais. O STF concluiu então que inexistia previsão na lei complementar dessa modalidade de decadência e extinção do crédito, motivo pelo qual declarou a inconstitucionalidade da norma estadual. Portanto, o STF entendeu que as hipóteses de decadência previstas no CTN se prendiam apenas ao prazo para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, veiculando extinção do crédito pelo lançamento extemporâneo, e não extinção do crédito tributário pela inércia da Fazenda Pública em finalizar o processo em que discutido o crédito tributário já objeto de lançamento. Eis a ementa do julgado, que reflete bem o posicionamento então adotado:

“Constitucional. Tributário. Norma do Estado de Santa Catarina que estabelece Hipótese de Extinção do Crédito Tributário por Transcurso de Prazo para Apreciação de Recurso Administrativo Fiscal. Constituição do Estado, Art. 16. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual, Art. 4º. Alegada Violação do Art. 146, III, b, da Constituição. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 163. São Paulo: Dialética, abril de 2009, pp. 60-61.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 163. São Paulo: Dialética, abril de 2009, pp. 60-61 e p. 63.

do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, *b*, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.” (STF, Pleno, ADI 124, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 1º.8.2008)

Mas esse posicionamento não pode ser tido como conclusivo. Na Medida Cautelar na ADI 1.917/DF, analisou-se lei distrital que estabelecia a possibilidade de extinção da obrigação tributária mediante “dação em pagamento exclusivamente de materiais destinados a programas do Governo do Distrito Federal”.

A cautelar foi deferida e a lei suspensa, ao fundamento de que “a sistemática prevista afasta a incidência do processo licitatório para a aquisição de materiais pela Administração Pública. Acresça-se a circunstância de tratar-se de tema abrangido pela reserva normativa do inciso III do art. 146 da Carta da República. Sob tal ângulo, acabou-se por aditar o Código Tributário Nacional, incluindo-se a causa de extinção do crédito tributário que é a dação em pagamento.” (Voto do Ministro Marco Aurélio)

Posteriormente, na Medida Cautelar da ADI 2.405/RS, o STF expressamente alterou seu entendimento da ADI-MC 1.917/DF. A mudança de orientação é expressa na ementa do julgado, da qual se transcreve o seguinte trecho:

“Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1.917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.”

(ADI 2.405 MC, Relator Ministro Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 6.11.2002, DJ de 17.2.2006, p. 54, Ement Vol-02221-01, p. 71, LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, pp. 14-56)

Nesse julgado o STF acolheu uma compreensão mais dilatada do federalismo, outorgando maior liberdade aos entes federativos na disciplina da extinção de seus créditos tributários. O entendimento parte da afirmação de que os entes federativos podem estabelecer remissão e anistia por lei ordinária, extinguindo a obrigação tributária sem nada receber. Logo, se poderiam o mais (extinguir a obrigação por lei sem nada receber), também poderiam o menos (estabelecer outro meio de receber a prestação e assim extingui-la), desde que inexistisse outro óbice constitucional (como a determinação de prévia licitação, que impediria a dação em pagamento de bens móveis). Sendo assim, a conclusão foi de que não se pode compreender como taxativo o rol de causas de extinção do crédito tributário previsto no CTN.

Aplicando esse entendimento, se a lei ordinária federal pode estabelecer a extinção do crédito tributário pela remissão, poderia estabelecer sua extinção pelo decurso de um prazo que não configure uma ampliação dos prazos previstos no CTN em desfavor do contribuinte. Logo, a interpretação proposta por Hugo de Brito Machado não encontra óbice na reserva de lei complementar, caso prevaleça o entendimento do STF na ADI-MC 2.405.

### 3. A Prescrição Intercorrente Contada a partir do Esgotamento do Prazo do Art. 24 da Lei 11.457/2007

Outra possível interpretação do art. 24 da Lei 11.457/2007 é de que o dispositivo, por si só, não estabelece um prazo extintivo do crédito tributário, mas apenas demarca o início do prazo prescricional de cinco anos já estabelecido no art. 174 do CTN.

Tratando-se de prazo prescricional, sua característica é a de extinguir uma pretensão, que é a possibilidade de uma pessoa obter coercitivamente a recomposição de um direito violado<sup>9</sup>. No caso do crédito tributário, essa recomposição se daria com a satisfação do direito ao crédito tributário inadimplido a partir da notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O prazo prescricional, portanto, é consequência da inércia do sujeito ativo da relação jurídica de não exercer a pretensão.

No caso do crédito tributário, impugnado o lançamento, a possibilidade de exigência passa a depender unicamente do credor, ainda que impugnado o lançamento, pois é o próprio Poder Executivo quem julga o processo administrativo por meio de órgãos estruturados para cumprir essa atribuição. Isso porque a solução do litígio administrativo cabe à própria Administração Pública.

Se a Administração Pública não age para solucionar a controvérsia administrativa de forma eficiente e célere (CF, art. 5º, LXXVIII e art. 37) e definir se o lançamento deve ser anulado ou mantido, configura-se sua inércia, o que autoriza concluir que tal inércia pode validamente ser sancionada com a prescrição.

A partir dessa premissa, o art. 24 da Lei 11.457/2007 seria a definição do marco temporal a partir do qual se configuraria a inércia da Administração Pública, qual seja, o momento no qual o processo permanece 360 dias sem que a última petição, impugnação ou recurso do contribuinte tenha sido apreciada.

A partir desse momento, passa a correr contra a Administração Pública inerte o prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 174 do CTN. Dentro desse prazo, deve a Administração Pública providenciar para que o processo administrativo seja finalizado e, se rejeitado o pleito do contribuinte, total ou parcialmente, obter o

<sup>9</sup> É inadequado dizer que a pretensão extingue o direito de ação. O direito de ação será exercido quando presentes as condições da ação (legitimidade, interesse e possibilidade jurídica do pedido). No entanto, o autor não obterá o provimento condenatório, pois tal possibilidade está extinta pela prescrição, motivo pelo qual o juiz não acolherá seu pedido nos termos do art. 267, IV, do CPC, o que pode ser feito inclusive de ofício a partir da modificação no Código Civil (revogação do art. 194) e do Código de Processo Civil (alteração do art. 219, parágrafo 6º) operada pela Lei 11.280/2006. Poderá ainda haver hipótese em que, em razão da prescrição, o juiz deixará de acolher a defesa do réu, como por exemplo se o demandado, titular de dívida prescrita, alegar compensação em defesa de ação de cobrança (Código Civil, art. 190).

despacho do juiz determinando a citação do mesmo em execução fiscal, para que a prescrição seja interrompida (CTN, art. 174, parágrafo único, I).

A prescrição intercorrente não é novidade no Direito Tributário, pois pacificamente admitida na execução fiscal. O *caput* do art. 40 da Lei 6.830/1980 determina a suspensão da execução fiscal caso não seja localizado o devedor ou não sejam encontrados bens penhoráveis, caso no qual não correrá prescrição. Contudo, a jurisprudência rechaçou o entendimento de que o prazo de prescrição estaria suspenso até que fosse encontrado o devedor ou bens penhoráveis. Identificou no prazo de um ano do art. 40, parágrafo 2º da Lei 6.830/1980 o início do prazo prescricional. Logo, não localizado o devedor ou bens penhoráveis, suspende-se a execução e, permanecendo a situação pelo prazo de um ano, arquiva-se o processo, iniciando-se aí novamente a prescrição intercorrente pelo prazo do art. 174 do CTN.

A nosso ver, esse prazo de um ano caracteriza a inércia do credor, que não foi capaz de localizar o devedor ou bens penhoráveis de forma a satisfazer seu crédito. A partir daí, para que a execução não se eternize, volta a correr o prazo prescricional.

Na proposta que aqui se faz sobre o art. 24 da Lei 11.457/2007 a situação é análoga: decorrido o prazo de 360 dias sem prolação de decisão, caracteriza-se a inércia da Administração Pública em impulsionar o crédito tributário em discussão rumo à execução fiscal (caso precedente o lançamento), passando a correr contra ela o prazo prescricional do art. 174 do CTN.

#### 4. A Descaracterização da Mora do Contribuinte

Uma última alternativa que vislumbramos para a compreensão do dispositivo é a descaracterização da mora do contribuinte e, conseqüentemente, a impossibilidade de exigência dos juros de mora a partir do momento em que se ultrapassa o prazo previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007.

No lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário se dá quando, ao ver da Fazenda Pública, a obrigação de pagar o tributo (o pagamento "antecipado" do art. 150 do CTN) tenha sido descumprida pelo contribuinte.

Isso caracteriza a mora do contribuinte, que é pressuposto para a incidência dos juros de mora desde o vencimento, que tem por objetivo compensar o credor pela privação do valor a que teria direito decorrente do inadimplemento.

A mora, contudo, demanda que o inadimplemento seja culposo, conforme doutrina Orlando Gomes<sup>10</sup>:

"Mora se há de definir (...) como impontualidade culposa. Verifica-se quando o devedor não efetua o pagamento no devido tempo, *por fato ou omissão que lhe seja imputável.*"

Ainda que seja possível sustentar que a mora no pagamento é imputável culposamente ao contribuinte que deixou de antecipar o tributo devido ao ver da Fazenda Pública, não nos parece possível sustentar que essa situação permaneça durante todo o processo administrativo.

<sup>10</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, pp. 167 e 168.

Cientificado do suposto inadimplemento pelo lançamento tributário, o contribuinte que o impugna exerce o direito fundamental de defesa. Ao mesmo tempo, tem o direito de esperar da Administração Pública uma solução eficiente, célere e satisfatória do processo administrativo, aguardando a decisão para definir se persiste com seu pleito ou se realiza o pagamento daquele crédito tributário. Enquanto nenhuma decisão administrativa é proferida, o contribuinte apenas continua aguardando uma definição.

A mora, portanto, deixa de ser imputável ao contribuinte, e passa a ser imputada à Fazenda Pública. O contribuinte exerceu um direito, e a Administração Pública deve então cumprir seu dever de eficiência e celeridade.

Portanto, a partir do 360º dia sem apreciação da última petição, impugnação ou recurso do contribuinte, não se pode mais falar em mora deste, mas, sim, em mora da Administração Pública. Deixa de existir o pressuposto para a fluência dos juros de mora contra o contribuinte, pois ela, a mora, não lhe é mais imputável, concluindo-se pela cessação da fluência dos juros de mora a partir de então<sup>11</sup>.

A jurisprudência do STJ, versando sobre hipótese de pedido de restituição de saldo credor escriturado de PIS e Cofins, entendeu que, apesar de inexistir previsão legal de correção monetária sobre esses valores, fica caracterizada a mora da Fazenda Pública a partir do prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007, sendo a partir daí devida a correção:

"Processual Civil. Tributário. Crédito Referente ao Ressarcimento de PIS/Cofins Não-cumulativas. Súmula n. 411/STJ. Termo Inicial da Mora e Conseqüente Correção Monetária. Art. 24 da Lei n. 11.457/2007.

1. Ocorrendo resistência ilegítima do Fisco caracterizada pela mora no ressarcimento de créditos escriturais de PIS e Cofins (em dinheiro ou mediante compensação), é de se reconhecer-lhes a correção monetária. Incidência, por analogia, do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.035.847-RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, e do enunciado n. 411, da Súmula do STJ: 'É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco'.

2. Consoante precedente julgado em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (REsp n. 1.138.206/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010), o art. 24 da Lei 11.457/2007 se aplica também para os pedidos protocolados antes de sua vigência. Sendo assim, o Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

<sup>11</sup> Em conclusão próxima temos a lição de Scaff, que propõe como uma das conseqüências para a perda do prazo de 360 dias o afastamento de algumas espécies de sanções. É ver seu texto: "É do conhecimento de todos que são impostas várias sanções administrativas (inapropriadamente batizadas de 'sanções políticas', pois são previstas em lei) quando o Fisco entende que o contribuinte se encontra inadimplente - seja este fato verdadeiro ou não. Exemplos disso são a não-expedição de Certidões Negativas de Débitos, a exclusão sumária dos parcelamentos especiais (Refis, Paes, Paex etc.), a obrigatória inclusão no 'canal vermelho' da Alfândega e por aí segue. Ora, neste caso, o retardo na apreciação da 'petição, defesa ou recurso administrativo do contribuinte', que acarrete a aplicação desse tipo de sanção administrativa, deve ser imediatamente repudiada, embora prevista em lei." (SCAFF, Fernando Farcy. "Duração razoável do processo administrativo fiscal federal". *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 12º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2008, p. 129)

3. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.” (REsp 1.314.086/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2.10.2012, DJe de 8.10.2012)

O acórdão, portanto, afirma que o fato de se ultrapassar o prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007 acarreta a mora da Fazenda Pública, o que corrobora, apesar da distinção do caso julgado para com a presente análise, que a partir desse momento descaracteriza-se a mora do contribuinte. Isso, a nosso ver, inviabiliza a partir de então a fluência dos juros de mora.

## 5. Conclusão

Como sempre ocorre, a situação aqui analisada não enseja uma solução unívoca e indiscutível a partir de um dispositivo legal que concorre para regular o caso por ela representado.

Nosso objetivo, como consta do título do artigo, era o de compreender como o crédito tributário pode ser influenciado pelo prazo de 360 dias estabelecido no art. 24 da Lei 11.457/2007, a partir de propostas para sua interpretação.

A única solução que aqui rechaçamos é a de que o dispositivo em nada altera o cenário jurídico. Essa concepção significa, a um só tempo: (a) ignorar um dispositivo expresso de lei e atribuir-lhe total insignificância, desprezando a autoridade do legislador; (b) negar qualquer eficácia às normas constitucionais que determinam a eficiência e a celeridade da atuação administrativa; e (c) submeter o contribuinte a uma situação de insegurança jurídica, negando também valor jurídico ao princípio da segurança jurídica, pois a demora na solução do litígio administrativo pereniza uma situação de incerteza.

## Breves Reflexões sobre a não Incidência do IPI nas Operações de Revenda de Produtos Importados

*Frederico Pereira Rodrigues da Cunha  
Marcelo Hugo de Oliveira Campos*

### 1. Introdução

O presente estudo tem por objeto a análise da constitucionalidade e da legalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na subseqüente operação de revenda de produtos importados, realizada pela mesma empresa importadora, para consumidores finais ou não contribuintes do imposto.

A Receita Federal do Brasil tem entendimento firmado no sentido de que, sendo o importador equiparado a industrial, é devido o IPI nas operações subseqüentes de saída do produto importado, conforme se observa da ementa da solução de consulta transcrita abaixo:

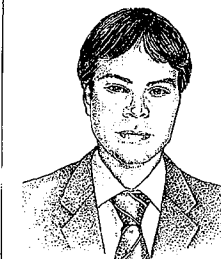
“Solução de Consulta nº 324 de 09 de dezembro de 2011  
Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
Ementa: Produtos Estrangeiros. Importação. Equiparação. Os produtos de procedência estrangeira, tributados pelo IPI, estão sujeitos à incidência do imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro e no momento de sua saída, a qualquer título, do estabelecimento importador. O importador equipara-se a estabelecimento industrial, sendo contribuinte do imposto. Como tal, sujeita-se às respectivas obrigações acessórias, como por exemplo a emissão das notas fiscais mencionadas na legislação de regência.”

Todavia, como adiante será tratado com maior profundidade, a operação de “revenda” de produtos importados, já tributados pelo IPI quando do desembaraço aduaneiro, não se subsume à hipótese de incidência deste imposto, nos termos em que previsto na Constituição Federal e na Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

Conquanto não se pretenda exaurir o assunto, o presente trabalho lança luzes sobre a questão, instigando o seu debate como forma de contribuir, ainda que com todas as suas limitações, para uma análise técnica mais acurada, tendo em vista os precedentes jurisprudenciais sobre a matéria que ainda divergem em alguns pontos.

### 2. A Hipótese de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

No tocante ao imposto sobre “produtos industrializados”, objeto central deste estudo, a Constituição dispôs (art.



*Frederico Pereira  
Rodrigues da Cunha  
é Advogado em  
Curitiba/PR.*



*Marcelo Hugo de  
Oliveira Campos  
é Advogado em  
Belo Horizonte/MG.*