

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.001177/2003-71
Recurso nº 146.225 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.818 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ CARLOS BORGES (ESPÓLIO)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999

IMPOSTO RENDA PESSOA FÍSICA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA NA FORMA DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência. A atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

PRINCÍPIO DA PRECLUSÃO PROCESSUAL X PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Tanto o princípio da verdade material como o princípio da preclusão são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas consequências, por força do princípio da verdade material. Pois o Princípio da Verdade Material está em permanente tensão com o da Preclusão e toca ao julgador ponderá-los adequadamente.

Constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, não concordando com a imputação poderá impugná-la. Instalado o contraditório,

o julgador deve empreender no sentido de comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma ocorreu de verdade, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova.

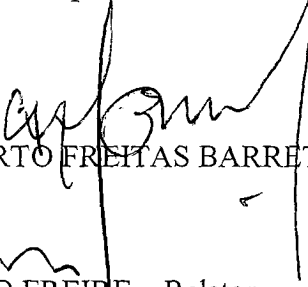
Não há verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, devendo ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual regerá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

Não merece reparo o acórdão recorrido no ponto em que norteado pelo princípio da verdade material concluiu inexistir valor a ser tributado a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no ano calendário de 1998.

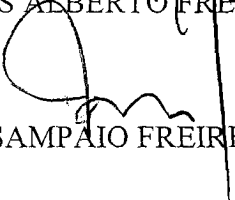
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação à decadência. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Julio César Vieira Gomes e Carlos Alberto Freitas Barreto que consideravam relevante a antecipação de pagamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso em relação à preclusão apontada. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Relator



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Redator-Designado

EDITADO EM: 17 JUN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em decorrência de o acórdão recorrido ter acolhido a preliminar de decadência, por maioria de votos, e cancelado a exigência fiscal relativa a acréscimo patrimonial a descoberto, por unanimidade de votos, assim ementado:

IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação. Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - Não ocorre preterição do direito de defesa quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se, mensalmente (sujeitos ao ajuste anual), os rendimentos detectados em face de acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

Todavia, constatados equívocos na apuração do APD, cancela-se a exigência nessa parte.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% E JUROS DE MORA À TAXA SELIC - ARTIGO 44, INCISO I, E 61 DA LEI 9.430/1996. Comprovada a omissão de rendimentos, correta a lavratura de auto de infração para exigência do tributo, aplicando-se a multa de ofício de 75%, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic.

Preliminar de decadência acolhida.

Preliminar de nulidade rejeitada. 7(Recurso parcialmente provido.

Quanto a declaração de decadência a Fazenda Nacional alega que a Câmara *a quo* contrariou frontalmente os arts.150, § 4º, e 173, I, do CTN.

A Fazenda Nacional alega que, no que concerne ao cancelamento da exigência quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, o acórdão recorrido deixou de aplicar

o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 ao manifestar-se acerca de matéria preclusa. Cabível, portanto, o recurso por divergência quanto ao que restou decidido pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte no acórdão nº 108-08292.

O contribuinte, cientificado do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, apresentou contra-razões.

Quanto ao recurso especial de violação à lei, que diz respeito à decadência, o contribuinte alega que o Imposto de Renda é tributo sujeito por homologação, uma vez que o próprio contribuinte se antecipa, prestando informações ao Fisco e o art. 150 do Código Tributário Nacional determina o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos à homologação como sendo de 05 anos, a contar do fato gerador.

Quanto ao recurso especial de divergência, que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto, o contribuinte, em síntese alega que:

a) a divergência de julgamento apontada pela recorrente se ateve apenas na preclusão, não trazendo aos presentes autos qualquer julgado contrário no sentido de se ignorar o princípio da verdade material/real;

b) o princípio da verdade material de maneira alguma pode ser afastado no âmbito do processo administrativo, haja vista que os trabalhos de fiscalização que ensejaram a autuação devem sempre refletir a verdade para a apuração dos fatos.

c) o julgador, verificando a inconsistência e equívocos dos valores apurados pela fiscalização e, pautando-se pelo princípio da verdade material, concluiu pela inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano de 1998; e

d) a inconsistência dos valores apurados pela fiscalização foi objeto de impugnação, sendo as razões reiteradas no Recurso Voluntário, em que pese não ter apontado individualmente as incorreções, denunciou a imprecisão e a arbitrariedade da apuração dos rendimentos tributáveis.

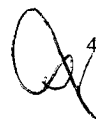
É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator

Saliente-se que, não obstante o recurso por contrariedade à lei, decorrente de decisão não unânime, não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por seu turno o inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei.



Examinando-se o recurso especial apresentado, verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Passa-se, agora, a averiguação da existência da divergência ou não entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

O acórdão paradigma ao aplicar o **princípio da preclusão**, não conhece de recurso interposto pelo contribuinte por considerar que a matéria não expressamente contestada considera-se não impugnada dando origem à preclusão processual, assim ementado:

“IRPJ – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO PROCESSUAL – A matéria não expressamente contestada considera-se não impugnada dando origem à preclusão processual. Recurso não conhecido.”

Por seu turno, o voto condutor do acórdão recorrido expressamente declara que foi norteadado pelo **princípio da verdade material** que concluiu inexistir valor a ser tributado a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no ano de 1998.

Tanto o princípio da verdade material como o princípio da preclusão são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Segundo definido no Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Forense Universitária, 9ª ed., preclusão significa a “perda do exercício de ato processual pela inércia da parte, no lapso de tempo prescrito em lei ou ditado pelo juiz. (que precluiu, art. 183 e 245, do CPC)”

Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo essa regra de preclusão, o contribuinte não poderá mais contestá-la na fase recursal, pois, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem dirigir-se contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas no primeiro grau de julgamento.

A doutrina especializada defende que em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa julgadora tem o dever de buscar a verdade material no processo administrativo fiscal.

Constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, não concordando com a imputação poderá impugná-la. Instalado o contraditório, o julgador deve empreender no sentido de comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma ocorreu de verdade, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova.

Ou seja, ao se aplicar o princípio da verdade material (acórdão recorrido), isto é, sem que o julgador se limite a apreciar ao alegado ou apresentado como prova, nega-se aplicação ao princípio da preclusão (acórdão paradigma).



Portanto, configurada a divergência, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A primeira questão controvertida posta à apreciação trata-se da fixação do termo inicial para o transcurso do prazo decadencial.

Transcrevo trecho da ementa do REsp 857614 / SP, Dje em 30/04/2008, em que resta claro que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ consolidou entendimento da relevância da antecipação de pagamento para a fixação do termo inicial para se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ISS. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM.

INOCORRÊNCIA. ARTS. 150, § 7º DA CF/88 E 128 DO CTN. VÍCIO NA CITAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. LEI MUNICIPAL Nº 1.603/84. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO.

INOCORRÊNCIA. JUNTADA DA LEI MUNICIPAL À INICIAL DA AÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE.

.....

5. A Primeira Seção consolidou entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, como no caso sub judice, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.(GRIFEI)

6. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

7. Todavia, in casu, para o deslinde da controvérsia relativa à decadência dos créditos tributários em tela, faz-se mister a interpretação de lei local, qual seja, a Lei Municipal nº 1.603/84, porquanto necessário perscrutar o momento de ocorrência da hipótese de incidência tributária, determinado pelo referido diploma legal, mormente quando a sentença e o acórdão

recorrido consideraram diferentes critérios temporais. Destarte, revela-se incabível a via recursal extraordinária para rediscussão da matéria, ante a incidência da Súmula 280/STF: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário". (Precedentes: AGA 434121/MT, DJ 24/06/2002; RESP 191528/SP, DJ 24/06/2002).

8. Isto porque, consoante assentado pelo juízo singular, in verbis:

"A lei municipal nº 1.063/84 já contemplava o ISS, seu fato gerador, lista de serviços e a possibilidade de cobrar o imposto do responsável tributário, o dono da obra (...)

Com a sucessão de leis no tempo, entrou em vigor o atual Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 25/97), que manteve as disposições da lei anterior (...)

A decadência, enquanto forma de extinção do crédito tributário, somente se opera após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Ora, mesmo considerando o término da obra em 1997, como alega a excipiente, o fisco teria 05 anos para efetuar o lançamento, a contar de 01/01/98. Portanto, a decadência somente se operaria em 01/01/03.

Ocorre que o lançamento, que constitui o crédito tributário se deu antes, em 23/04/99 (fls. 39 e informação de fls. 41).

Realizado o lançamento, não se fala mais em decadência, e a partir daí tem o fisco novo prazo de 05 (cinco) anos, de natureza prescricional, para ajuizar a ação para a cobrança do crédito tributário, contado da data da sua constituição definitiva."

.....

Portanto, o prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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.

Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

No caso dos autos, verifica-se que não houve, para o ano calendário de 1997 (exercício 1998) antecipação de pagamento. Portanto, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do

CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destarte, neste ponto assiste razão a Fazenda Nacional, ou seja, na data da ciência do lançamento, em 21/03/2003, o tributo lançado correspondente ao ano calendário de 1997 (exercício 1998) ainda não tinha sido atingido pela decadência.

Por todo o exposto, em virtude da não ocorrência da decadência, os presentes autos devem retornar para a Câmara *a quo* para apreciação das demais argumentações do contribuinte referentes ano calendário de 1997 (exercício 1998), por ter o acórdão recorrido declarado a decadência do tributo lançado de ofício para este período.

O segundo e último ponto a ser apreciado refere-se a divergência apontada pela Fazenda Nacional acerca da aplicação do princípio da preclusão, conforme o acórdão paradigma, ou o princípio da verdade material, de acordo com o acórdão recorrido.

Ocorre a preclusão do direito de discutir no processo administrativo quando a parte não impugna determinada matéria, sendo que não é permitido inovar ou redirecionar a discussão em sede recursal.

A aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas consequências, por força do princípio da verdade material. Pois o Princípio da Verdade Material está em permanente tensão com o da Preclusão e toca ao julgador ponderá-los adequadamente.

Os princípios podem ser cumpridos em diferentes graus, ou seja, os princípios apresentam razões as quais podem ser afastadas por razões opostas, não trazendo em si determinações acerca da forma pela qual deverá ser eliminada a tensão entre a razão que a contém e aquela que eventualmente se apresente como oposta.

O conflito de princípios somente tem existência diante de um caso concreto, enquanto os conflitos entre as regras têm existência em abstrato. No caso das regras o conflito somente será resolvido se for introduzida uma cláusula de exceção, pois a aplicação de uma afasta a outra, ou se uma delas for declarada não válida. Ou seja, as regras são vistas segundo a sua estrutura dinâmica, utilizando a terminologia de Kelsen, assim, ou valem ou não valem (juízo de validade), o que não significa não possam as mesmas ser densificadas com base no princípio da razoabilidade.

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção. A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente. Na escolha do princípio a incidir deverá ser utilizada a máxima da proporcionalidade.

Não há, portanto, verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, deve ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual regerá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

O princípio da verdade material é decorrente do Princípio da Legalidade e vinculado ao Princípio da Oficialidade. Por isso, **a Administração tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da**

matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos (Medauar, 1993, p. 121, *apud* Néder e López, 2002, p. 63).

Garante a Constituição Federal aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. O contraditório é, de certa forma, o instrumento à ampla defesa. *"No processo administrativo fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte"* (MACHADO, Hugo de Brito. "O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança". In: Processo Administrativo Fiscal. São Paulo, Dialética, 1995, p. 83).

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, na obra "Processo Administrativo Fiscal", assim se pronunciou acerca dos princípios de direito processual aplicáveis ao processo administrativo:

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências e, se for o caso, perícia. (..)

Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. Se o tributo só será devido se estiver previsto em lei, o que as partes alegam não conta tanto como no processo judicial. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

*Por outro lado, a opinião pessoal do julgador não importa. (...) É que o importante, nesse terreno, é a prova, é a verificação dos fatos. Isto faz com que o processo fiscal se diferencie do processo judicial, pois o juiz se atém às provas mencionadas pelas partes, enquanto no campo fiscal o julgador pode mandar fazer outras investigações para obter a **verdade material**."*
(Destaques do original)

Portanto, entendo que andou bem a Câmara Recorrida ao aplicar o princípio da verdade material em detrimento do princípio da preclusão, nos seguintes termos:

"Resta verificar as alegações da recorrente quanto a omissão de rendimentos apurada em face de acréscimo patrimonial a descoberto - APD, nos meses de março, junho, julho e dezembro de 1998, conforme demonstrativo de fl. 314.

Com o devido respeito, cumpre asseverar que o ilustre representante da recorrente não se ateve à análise dos dispêndios (gastos) do contribuinte, no ano de 1998, tabulados no demonstrativo de fls. 317-319.

Este julgador, norteador pelo princípio da verdade material, efetuou verificações no trabalho fiscal de apuração do APD. Isso porque, embora não seja de grande complexidade (afinal, trata-se de tabulação de valores e cálculos aritméticos), é uma tarefa



que exige bastante atenção face ao detalhamento e quantidade de operações.

Atentei aos elevados valores de receitas e despesas da atividade rural omitidas.

A primeira preocupação foi verificar a pertinência desses valores e haviam sido considerados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto. Não me deparei com divergência ou equívocos nesta parte. Os valores tributados a título de omissão de rendimentos da atividade rural foram devidamente tratados como recursos na apuração do APD.

Todavia, o diligente Auditor-Fiscal incorreu em equívocos na interpretação dos lançamentos nos extratos das operações de crédito rural efetuadas pelo contribuinte junto ao Banco do Brasil (fls. 255-276). Explico:

- Os valores lançados a crédito em 31/março/1998, que a fiscalização considerou pagamentos (fls. 256, 257, 266, 270 e 274), tratam-se em realidade de transferência de saldo para outra rubrica contábil, haja vista, que os financiamentos não foram pagos no vencimento.

São os códigos de histórico "TR P/OT. VAR". Nesse caso tais débitos ficam sujeitos a outros encargos financeiros, na chamada "variação 901". Observe nos extratos de fls. 258, 263, 271 e 275 que os mesmos valores são registrados novamente com lançamento a débito.

Portanto, os dispêndios apurados do mês de março de 1998 não foram de R\$ 117.860,80 (fl. 294) e sim de R\$ 4.940,63. Logo, não houve APD de R\$93.681,86 e sim sobra de recursos de R\$ 19.238,31.

- Os valores lançados a crédito nos financiamentos em 01/outubro/1998, que a fiscalização também considerou pagamentos (fls. 264, 272 e 275), tratam-se na verdade de cancelamento dos débitos. Todos os códigos são do histórico "REMICAO", ou seja, quitação por compensação. In casu, evidencia-se que o contribuinte entregou ao Banco os produtos que haviam sido dados em garantia do empréstimo. No demonstrativo dos dispêndios à fl. 319, a fiscalização considerou dispêndio a este título o valor total de R\$ 84.371,36, que deve ser _ somado a sobra de caixa acumulada no ano.

Também devem ser desconsiderados os dispêndios imputados no mês de junho/1998, no valor de R\$ 21.808,00 e R\$ 29.109,58, relativos as notas fiscais de fls. 133 e 134 (incluídas no demonstrativo à fl. 325), que tratam da aquisição de insumos agrícolas junto a empresa Solotécnica Ltda, efetuadas no mês de março de 1998. De fato os produtos foram adquiridos e entregues, mas não há prova nos autos de que as duplicatas foram pagas no vencimento. Em verdade o Auditor-Fiscal presumiu a ocorrência pagamento no vencimento do título, o que é inadmissível; caberia a autoridade fiscal, na falta do documento de quitação, intimar o fornecedor visando confirmar a data exata do pagamento, o que não foi feito. Resta então, desconsiderar tal dispêndio, eliminando o APD do mês de

junho/1998, que passa a ter sobra de recursos acumulada no valor de R\$ 18.827,40 (considerando-se as sobras dos meses anteriores). Outrossim, em julho/1998, ao invés de APD no valor de R\$ 1.377,98, a sobra de recursos acumulados no ano passa a ser de R\$ 17.449,42.

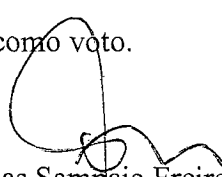
As sobras acumuladas até julho/1998, acrescidas ao aumento da sobra de recursos em outubro/1998 (relativa às remições dos financiamentos rurais no valor de R\$ 84.371,36, considerados indevidamente como dispêndios), superaram o APD do mês de dezembro (R\$ 85.526,82).

Concluo, então, que inexistiu valor a ser tributado a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no ano de 1998, devendo ser mantida a tributação dos rendimentos omitidos na atividade rural.”

Assim, não merece reparo o acórdão recorrido, no ponto em que norteadado pelo princípio da verdade material concluiu inexistir valor a ser tributado a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no ano calendário de 1998.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para deixar de reconhecer a decadência para o ano calendário de 1997 (exercício 1998) e determinar que a Câmara recorrida aprecie as demais alegações de mérito referentes ao período tido como decadente pela Câmara *a quo*.

É como voto.


Elias Sampaio Freire – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Designado

Inicialmente destaco que este voto vencedor cinge-se à questão da decadência em que o ilustre Conselheiro relator foi vencido. Quanto aos demais pontos, isto é, das questões relacionadas à preclusão e à verdade material prevalecem os fundamentos do voto do ilustre relator.

Trata-se de exigência de crédito tributário relativo a fato gerador complexo que se concretizou em 31/12/1997, cuja notificação ocorreu em 21/03/2003, quando decorridos mais de cinco anos. Assim, pelos fundamentos a seguir expostos, correta a decisão recorrida que acolheu a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997. Assim, passo a examinar o instituto da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

I. Da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

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.

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata *do lançamento* e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata *das modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).*

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de notificação de lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da notificação de lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração ou a determinado fato gerador.

² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem identifica e determina a matéria tributável, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada a Declaração*

⁴ **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.

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento está perfeito e consumado, independentemente de pagamento. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário.

O artigo 150 do CTN, abaixo transcrito e grifado por nós, deixa claro que o **que se homologa é a atividade (autolancamento) e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

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.

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese em que o contribuinte, embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeat*, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção, não incidência e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei - (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso) -; ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente, existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta declaração de ajuste anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁸ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como pode ocorrer com o contribuinte produtor rural.*

A jurisprudência da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.*

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem declaração de ajuste anual de imposto de renda. Não há como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses pois sequer a lei exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto. Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN,

⁸ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número sequencial: 00881 - pág. 114).

anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “*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*”. Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.



Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(...)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (ex.: imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Nos fatos geradores complexivos, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário correspondente a este processo se encontra entre os tributos⁹ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹⁰, encontra

⁹ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

¹⁰ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação.... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito

respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Assim, considerando que a notificação do lançamento deu-se quando já havia decorrido mais de cinco anos do fato gerador correspondente ao ano-calendário de 1997, nego provimento ao recurso.

Isso posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

É o voto.


Moises Giacomelli Nunes da Silva – Redator-Designado

Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).