



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

Processo nº 11543.000433/2004-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.002 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente MAX FREITAS MAURO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. CONHECIMENTO QUANTO À LEGALIDADE DO LANÇAMENTO EM SI NÃO DISCUTIDO NA VIA JUDICIAL. NORMA PROCESSUAL.

A opção pela via judicial implica a impossibilidade de discutir o mesmo mérito na instância administrativa, seja antes ou após o lançamento, posto que, no sistema jurídico pátrio, somente ao Poder Judiciário é outorgado a competência de examinar as questões a ele submetidas de forma definitiva, com efeito de coisa julgada. Todavia, sendo a autuação posterior à demanda judicial, nada obsta a que se conheça do recurso quanto à legalidade do lançamento em si, que não o mérito litigado no Judiciário.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado. 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 Código Tributário Nacional.

Na parte conhecida, acolher a arguição de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso na parte não questionada junto ao Poder Judiciário para acolher a arguição de

decadência suscitada pelo Recorrente, para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Júnior, Antônio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

MAX FREITAS MAURO, contribuinte inscrito no CPF/MF 014.779.517-68, com domicílio fiscal na cidade de Vila Velha – Estado do Espírito Santo, na Rua Ave Chapagnat, nº 689 – Edifício Aruana – Sala 306 – Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória - ES, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 259/262, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 265/299.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 10/02/2004, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 156/159), com ciência através de AR em 16/02/2004 (fls. 162), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 83.769,61 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver apuração incorreta do imposto de renda pessoa física imposto de renda a pagar com exigibilidade suspensa - medida judicial. O contribuinte recebeu rendimentos acumuladamente em decorrência de reclamação trabalhista e efetuou depósito parcial do imposto de renda incidente sobre tais rendimentos, conforme explicitado no termo de constatação e encerramento da ação fiscal, que faz parte integrante e indissociável do presente auto de infração. Desta forma, o crédito tributário correspondente ao montante do depósito efetuado encontra-se com exigibilidade suspensa. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, 25, da Lei nº 7.713, 1988; artigos 1º ao 3º e 12, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 140/155, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal restringiu-se ao exame de Omissão de Rendimentos auferidos durante o ano de 1998 em decorrência da reclamação trabalhista 575/1990 movida pelo SINDPREV em desfavor do EX-INAMPS (União) e baseou-se integralmente nos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, nos documentos apresentados pelo Sindicato dos Trabalhadores Federais em Saúde e Previdência no Estado do ES (SINDPREV), em atendimento à Intimação emanada deste Serviço de Fiscalização, nos documentos constantes do supra citado processo judicial, obtidos por intermédio da Advocacia Geral da União, nas peças processuais da ação impetrada na Justiça Federal, bem como nos dados constantes dos Sistemas Referenciadores da Receita Federal;

- que no curso do ano de 1998 o autuado recebeu rendimentos oriundos da Reclamação Trabalhista Nº 575 impetrada em 1990 pelo SINDICATO DOS TRABALHADORES FEDERAIS EM SAÚDE E PREVIDÊNCIA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (SINDPREV/ES), na condição de substituto processual do contribuinte em questão, em desfavor da União Federal;

- que pelo exame da petição inicial de fls. 79 a 84, que deu origem à supra citada reclamação trabalhista, verifica-se que a ação judicial tem por objeto diferenças salariais correspondentes a "12 referências (sendo de 5% o acréscimo, a diferença, entre uma referência e a outra superior)" decorrente de novo posicionamento no Plano de Classificação de Cargos. Tal afirmativa é corroborada pelos pedidos discriminados na referida peça processual;

- que a sentença judicial proferida em 11 de novembro de 1993, mantida pelo Acórdão do TRT da 17ª Região, reconheceu aos pleiteantes, com supedâneo na isonomia entre os diversos órgãos da administração direta, o direito de "12 referências" concernentes a promoções e/ou progressões funcionais estabelecidas no Plano de Classificação de Cargos, respeitada a prescrição quinquenal. (fls 85 a 93);

- que o valor reconhecido judicialmente e pago no curso do ano de 1998 trata-se, indubitavelmente, de VERBA SALARIAL, visto que a Reclamação Trabalhista em questão repousa nas diferenças salariais que deixaram de ser pagas em virtude do não reconhecimento por parte da fonte pagadora do direito a progressões e/ou promoções a que faziam jus os pleiteantes, em conformidade à decisão prolatada pela justiça trabalhista;

- que de tudo que o acima exposto e pelo exame das peças processuais e das decisões judiciais já citadas e anexadas às fls. 79 a 120, podemos concluir que a verba reconhecida e paga por meio da Reclamação Trabalhista proposta pelo SINDPREV em nome de seus substituídos em desfavor do EX-INAMPS (Processo: Reclamação Trabalhista nº 575/90) tem NATUREZA SALARIAL e constitui RENDA PRODUTO DO TRABALHO e desta forma SE SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA;

- que quanto às questões discutidas judicialmente NÃO cabe exame da autoridade administrativa, visto que a instância judicial a ela se sobrepõe. Desta forma, inequívoco estarem os rendimentos auferidos por força da RT 575/90 dentro do campo de incidência do imposto de renda;

- que sendo os rendimentos em questão tributáveis na fonte e na declaração, no mês do pagamento os contribuintes foram beneficiados por receberem o rendimento bruto, sem a retenção na fonte, mas sujeitando-se ao pagamento do imposto, sem encargos, na declaração de ajuste anual. Caso tais rendimentos houvessem sido somados aos rendimentos oferecidos à tributação na Declaração de Imposto de Renda do Exercício 1999 apresentada espontaneamente, não seriam devidos multa e encargos legais, que só se tornaram exigíveis em razão do descumprimento da legislação tributaria pela não inclusão dos rendimentos como tributáveis na declaração;

- que vale relembrar o fato de já haver DECISÕES JUDICIAIS sobre as duas questões — os valores recebidos constituem verba salarial e o montante recebido está sujeito à incidência do imposto de renda — resulta em descaber na via administrativa exame de tais quesitos, visto que a escolha da via judicial importa em desistência da via administrativa no que concerne ao mesmo objeto;

- que o fiscalizado obteve decisão favorável de fls. 122 a 136, prolatada pela Justiça Federal, que suspende a exigência do crédito tributário. Sendo assim, apuramos o crédito tributário e lançamos com exigibilidade suspensa, em obediência ao disposto no artigo 151, IV do Código Tributário Nacional e art. 63 da Lei 9.430/96, o valor do imposto de renda.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 15/03/2004, a sua peça impugnatória de fls. 166/189, solicitando que seja acolhida à

impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em comentários prejudiciais registra-se que a presente defesa é meramente formal, tendo em vista que o crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa em virtude de sentença judicial proferida pela 4ª a Vara Federal no bojo do processo n.º 2000.50.01.008126-0;

- que, neste contexto, verifica-se que a presente investida fiscal teve como único escopo EVITAR a decadência do lançamento tributário, tendo em vista sua competência exclusiva para constituir o crédito tributário;

- que, ademais, impende ressaltar que o DEFENDENTE é isento ao Imposto de Renda, conforme documentação já juntada no presente processo administrativo e que novamente será demonstrado;

- que no que toca respeito ao mérito, extrai-se da leitura do auto de infração que o crédito tributário supostamente devido (lançamento + juros + multa) resulta do não recolhimento de Imposto de Renda sobre a verba auferida em decorrência da Reclamação Trabalhista n.º 575/1990, proposta pelo Sindprev-ES, na condição de **substituto processual** de seus membros, contra o antigo Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social — INAMPS;

- que pleiteou-se naquela oportunidade o ressarcimento pela incorreta reclassificação funcional levada a efeito em 22 de fevereiro de 1985;

- que após tortuoso procedimento judicial, a extinta entidade autárquica, por meio da UNIÃO FEDERAL, foi condenada ao pagamento do débito trabalhista relativo a diferença da reclassificação com os respectivos consectários trabalhistas, durante todo o período em que o DEFENDENTE trabalhou em cargo de "escalão" inferior (Fls 79/89);

- que o valor decorrente da condenação foi depositado pela UNIÃO FEDERAL na 1ª Junta de Conciliação e Julgamento em 05/02/98, data esta em que já se encontrava nos autos da Reclamação Trabalhista, juntada pelo SINDPREV/ES, a lista dos substituídos com a suposta importância devida a cada um;

- que o Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido em 13 de março de 2003, tendo sido estabelecido como prazo de conclusão o dia 11 de julho de 2003;

- que afere-se, de antemão, que no prazo evidenciado não foi concluída a Ação Fiscal, tendo esta findada somente em fevereiro de 2004. Todavia, como válvula de escape, o agente fiscal continuou a ação fiscal *supostamente* subsidiada pela emissão dos mandados de procedimentos fiscais complementares, cuja validade de cada um destes atos administrativos específicos (MPF—C) era de 30 (trinta) dias, conforme prescreve a referida portaria;

- que saca-se da análise dos autos processuais que a Ação Fiscal foi ilegalmente prorrogada sem a emissão do mandado de procedimento fiscal — Complementar, que deveria ser assinado pelo Delegado da Receita Federal, quedando, por isso, nulo todo o procedimento fiscalizatório;

- que saca-se da leitura do artigo 173 do CTN a regra geral de decadência, ao estipular que o prazo de extinção do direito de efetuar o lançamento tributário é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte cujo lançamento poderia ser realizado;

- que, todavia, no que toca respeito ao lançamento por homologação enuncia o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Neste contexto, sendo o imposto de renda sujeito ao lançamento por homologação, caso o Fisco proceda ao lançamento de ofício desta exação, a regra a ser aplicada é a do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, cujo prazo é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador;

- que, nota-se, sem maiores esforços exegeticos, que o depósito em juízo dos valores referentes à indenização por equiparação salarial se efetivou em 05 de fevereiro de 1998, sendo o mesmo efetivamente repassado ao DEFENDENTE em 11 de fevereiro e 04 de março de (1998), consoante informação prestada - pelo Sindprev-ES e reproduzida no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal;

- que o procedimento fiscal para a constituição do crédito tributário teve o Mandado de Procedimento Fiscal assinado em 13 de março de 2003, sendo o mesmo notificado ao DEFENDENTE em 24 de março de 2003, ou seja, em ambas as hipóteses em prazo superior aos 5 (cinco) anos da data em que efetivamente houve o *suposto* "auferimento de renda" (fato gerador). Nesta toada não resta qualquer dúvida de que a decadência fulminou o crédito tributário que se pretende exigir;

- que nem se argumente que não houve o pagamento antecipado do tributo, porquanto na época em que o Sindprev-Es impetrou o Mandado de Segurança Coletivo, a douta juíza da 7ª Vara Federal, Dra. Maria Cláudia de Garcia Paula, prolatou decisão, cuja parte final enuncia (fls.100/101);

- que como se tudo isso não bastasse, importante ressaltar que o DEFENDENTE é isento de Imposto de Renda, tendo inclusive mostrado isso durante todo tramitar processual (Fls 54);

- que conforme restou provado nos autos o DEFENDENTE é portador de **CARDIOPATIA GRAVE**, enfermidade que o isenta do IR, nos termos do artigo 50, inciso XII da Instrução Normativa n.º 25, de 29 de abril de 1996, que repete a norma contida na Lei 7.713/88, artigo 6º, inciso XIV.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que da análise aos autos, verifica-se que a fiscalização, ao efetuar o lançamento, o fez para reclassificar os rendimentos recebidos pelo (a) interessado (a), no ano-calendário 1998, oriundos da Reclamação Trabalhista n° 575/90, movida pelo SINDPREV contra o EXINAMPS (União), como tributáveis no ajuste anual, haja vista que os mesmos foram incluídos como rendimentos isentos e não tributáveis na declaração de rendimentos relativa ao exercício 1999, ano-calendário 1998;

- que da análise ao Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 137/155, bem como aos documentos acostados às fls. 102/120, verifica-se que o SINDPREV, na qualidade de substituto processual do interessado, impetrou duas ações judiciais atinentes à incidência do imposto de renda sobre as verbas trabalhistas reconhecidas

por sentença judicial nos autos da Reclamação Trabalhista 575/90, autuadas na Justiça Federal sob os números MS 99.0002545-8 e MS 990001456-1, de modo que a primeira foi redistribuída para a 3º Vara em agosto de 1999, por força de conexão ou continência com a segunda;

- que no que concerne aos mandados de segurança supracitados, impetrados contra o Delegado da Receita Federal em Vitória-ES, o impetrante (SINDPREV) discute a natureza tributária das verbas trabalhistas recebidas por conta da RT 575/90, questionando a previsão legal do fato gerador do imposto de renda, adotando a tese de que o referido rendimento perdeu a natureza remuneratória e afirmando que a fonte pagadora detinha a responsabilidade exclusiva pela retenção na fonte do imposto de renda, no intuito de eximir-se do pagamento do imposto no ajuste anual. Foi levantada, ainda, dentre outras questões, a tese de que as verbas recebidas teriam natureza indenizatória;

- que, assim, verifica-se que a matéria em litígio no presente processo administrativo foi, também, objeto de apreciação junto ao Poder Judiciário, conforme ações judiciais próprias;

- que segundo dispõem o artigo 1º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, e o artigo 38, parágrafo único da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória de nulidade contra a Fazenda Nacional, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso impetrado;

- que nesse sentido, o Ato Declaratório Normativo da Coordenação Geral do Sistema de Tributação (ADN-COSIT) da Secretaria da Receita Federal nº 3, de 14 de outubro de 1996;

- que, com efeito, a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, pois tal procedimento feriria a Constituição Federal brasileira, que adota o modelo de jurisdição una, no qual são soberanas as decisões judiciais;

- que, dessa forma, considera-se que o contribuinte, ao recorrer à esfera judicial, através do SINDPREV, manifestou sua recusa à instância administrativa, já que a matéria discutida administrativamente foi objeto também de discussão junto ao Poder Judiciário, o qual tem prevalência sobre a esfera administrativa. Portanto, impedida está esta autoridade julgadora de apreciar o mérito da matéria tratada no presente processo;

- que, diante do exposto, voto pelo não conhecimento da impugnação de fls. 166/188, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

AÇÃO JUDICIAL. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. RENÚNCIA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual-, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Impugnação não Conhecida

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/09/2007, conforme Termo constante às fls. 263/264, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (01/10/2007), o recurso voluntário de fls. 265/299, instruído com os documentos de fls. 300/306, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos seguintes argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

Inicialmente, cabe aqui a discussão sobre a propositura, pelo suplicante, de ação perante o Poder Judiciário, já que parte da lide versa sobre as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento que deu origem ao presente processo, sob os fundamentos jurídicos da impossibilidade de sua lavratura, pelo fato de que na data da constituição do crédito tributário lançado o mesmo já estava extinto pela decadência, como pelo fato que os Mandados de Procedimento Fiscal – MPF apresentavam vícios insanáveis.

Não tenho a menor dúvida de que, nas discussões judiciais sobre incidência de tributos e contribuições, a autoridade lançadora pode constituir o crédito tributário com objetivo de prevenir os efeitos da decadência. As manifestações em contrário não fazem sentido e não procedem. Em suma o que elas pretendem é evitar a Fazenda Pública de exercer o seu direito/dever de constituir o crédito tributário, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, de sorte a evitar a consumação da decadência.

De acordo com o texto Constitucional vigente (art. 5º, inciso XXV), todas as questões podem ser levadas ao Judiciário, donde, facilmente, se deduz que somente o Poder Judiciário detém, no sistema jurídico pátrio, o poder jurisdicional, ou seja, somente ao Poder Judiciário é outorgado o poder de examinar as questões a ele submetida de forma definitiva, com efeito, de coisa julgada.

No entanto, a busca da tutela jurisdicional não impede, entretanto, que a autoridade administrativa lançadora promova a constituição do crédito tributário, objetivando salvaguardar o interesse da Fazenda Pública, tendo em vista o prazo decadencial, mesmo porque tal procedimento é vinculado e obrigatório conforme dispõem o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, o crédito tributário, somente, passa a existir a partir do momento em que se formaliza, na conformidade do art. 142 do Código tributário Nacional, litteris:

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

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

Logo, sem lançamento não há crédito tributário. Deflui daí, como o comando objeto do “caput” do art. 151 do Código Tributário Nacional é no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário, resulta que a ação do fisco é suspensa após a efetivação do lançamento, que não pode deixar de ser efetuado, por se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória.

Em última análise, temos que a constituição do crédito tributário pelo lançamento – auto de infração ou notificação –, não acarreta qualquer ofensa ao disposto no art. 151 do Código Tributário Nacional, uma vez que a suspensão da exigibilidade ali referida pressupõe necessariamente a prévia constituição do citado crédito.

Com efeito, como é tradição no Brasil, optou-se por um regime constitucional de separação dos poderes, cabendo precipuamente ao Poder Judiciário dirimir os conflitos de interesses de particulares e entre particulares e o Poder Público. Idêntica prerrogativa conferida ao Poder Executivo será sempre subsidiária e subordinada à do Judiciário, pois não se pode cogitar de que o provimento administrativo se sobreponha ao provimento judicial.

Para resguardar este princípio constitucional, reiterado pelo art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 1980 e no art. 16, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, a Secretaria da Receita Federal baixou, em boa hora, o Ato Declaratório nº 03, de 14/02/1996, determinando que a matéria levada a conhecimento do Judiciário não seja renovada na instância administrativa, bem assim detalhando os procedimentos aplicáveis em tal hipótese.

Com a aplicação da norma complementar, o princípio do contraditório não resultou ferido, porque este já está assegurado na instância judicial, a cujas decisões haverá obrigatoriamente o fisco de se submeter. Tampouco o direito de petição foi obstruído, mas tal direito não está em absoluto subordinado à obrigatoriedade da Administração em examinar o mérito da matéria posta nas petições.

Assim, a medida judicial não exclui a ocorrência do fato gerador e nem a constituição do crédito tributário, mas, sim a exigibilidade do crédito tributário constituído. É lógica tal conclusão que a despeito da decisão judicial, pode ser estabelecida a exigência por tributo não recolhido à data de seu vencimento mediante procedimento de ofício, instaurando procedimento de cobrança pela fiscalização, suspenso em seu seguimento pela medida sustadora da exigibilidade. A medida judicial não tem o condão de inibir a ação fiscalizadora tendente a prevenir a fluência do prazo decadencial, mas, apenas tolher a efetivação da cobrança até decisão definitiva.

É cristalino, para este relator, que o recorrente discute judicialmente a mesma matéria tributária e a Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, firmou-se no sentido de que as questões postas ao conhecimento do Judiciário implica em impossibilidade de discutir o mesmo mérito na instância administrativa, seja antes ou após o lançamento, posto que a decisão daquele Poder detém, no sistema jurídico pátrio, o poder jurisdicional. Ou seja, somente ao Poder Judiciário é outorgado o poder de examinar as questões a ele submetido de forma definitiva, com efeito, de coisa julgada.

Matéria sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através da Súmula CARF nº 01, verbis:

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.

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

Por outro lado, se faz necessário saber se sobre créditos tributários com exigibilidade suspensa, constituídos com objetivo de prevenir a decadência, existe a possibilidade de se abrir discussão, no âmbito administrativo, sobre aspectos que não envolvem o mérito propriamente dito, ou seja, aspectos que não foram discutidos judicialmente, porém, podem influir, em tese, no destino do lançamento efetuado, tais como: preliminares de nulidade e de decadência; exigência da multa de ofício; dos juros mora, base de cálculo do imposto questionado; taxa Selic, etc.

É jurisprudência mansa e pacífica, neste Tribunal Administrativo, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal cabe aos colegiados verificar o controle interno da legalidade do lançamento. Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário, ainda, observar, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Nesta linha de pensamento e levando em consideração que a constituição do crédito tributário, através da lavratura de Auto de infração ou de Notificação de Lançamento, seja posterior à demanda judicial, entendo que nada obsta que se conheça da impugnação ou do recurso quanto à legalidade no lançamento em si, que não o mérito litigado no Judiciário. Ou seja, é possível, nestes casos, a discussão sobre preliminares de nulidade e de decadência; exigência da multa de ofício; dos juros mora, base de cálculo do imposto questionado; taxa Selic os juros de mora, tendo por base a Taxa Selic.

No caso em questão a discussão sobre a incidência ou não do imposto de renda (discussão de mérito) está a cargo do poder judiciário. Porém, esta discussão judicial não abrange o prazo decadencial.

Da análise preliminar do lançamento, observa-se, que para a infração apurada no presente lançamento, os valores decorrentes serão acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. No período de que trata o Auto de Infração, o fato gerador ocorreu em 31/12/1998. Uma vez que o lançamento foi cientificado ao recorrente em 16/02/2004, resta claro que foi constituído há mais de cinco anos.

Razão pela qual estou acolhendo a arguição de decadência suscitada pelo recorrente, amparado no entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda pessoa física, o lançamento é por homologação e o fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário. Assim sendo, entendo, que numa situação normal como do presente caso, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (16/02/2004 – fls. 162), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer

atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que 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 (imposto de renda na fonte). 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.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, 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 mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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 homologada 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.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolançamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deva considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenêuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício e o fato gerador ocorreu em 31/12/1998, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 1999, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1998, vencendo-se em 31/12/2003, sendo que a ciência do lançamento se deu em 16/02/2004, decadente está o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo a este exercício. Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente e declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado.

Nessa ordem de juízos conheço do recurso na parte não questionada junto ao Poder Judiciário para acolher a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente, para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2202-01.002**.

Brasília/DF, 10 de fevereiro de 2011

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional