



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

Processo nº 13116.000250/2005-15
Recurso nº 999.999 Embargos
Acórdão nº 2202-01.797 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria EMBARGOS
Embargante AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
Interessado ANTONIO ALVES DE CARVALHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificada a existência de contradição no julgado, é de se acolher os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional.

NULIDADE DE LANÇAMENTO ANTERIOR POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DE VÍCIO MATERIAL.

Constatado que houve cancelamento de Auto de Infração lavrado anteriormente, sob os fundamentos de ausência de descrição minuciosa dos fatos tidos como infracionais e de insuficiência na capitulação legal da matéria tributável, os quais impediam ou dificultavam o exercício, por parte do contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, deve ser reconhecida a natureza jurídica de nulidade por vício material, ainda que tenha sido consignado na decisão anterior se tratar de vício formal, em homenagem e aplicação do Princípio da Legalidade que orienta o Direito Público.

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ANÁLISE DE OFÍCIO.

Em havendo a decretação da nulidade de lançamento tributário sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata o inciso II, do art. 173, do Código Tributário Nacional, cabendo a sua análise de ofício por se tratar de matéria de Ordem Pública.

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHOS DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE

PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A tributação sobre a propriedade territorial rural fica sujeita declaração anual, e, independente, de qualquer exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, ao ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que no caso do imposto de sobre a propriedade territorial rural ocorre em 01 de janeiro do ano seguinte de cada ano-calendário base para a apuração e que, nos casos de ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte, ocorre no mês da alienação do bem e/ou direito ou pagamento do rendimento. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos Declaratórios apresentados para, retificando o Acórdão n.º 303-35.414, de 19/06/2008, sanando as omissões apontadas, atribuir efeitos infringentes para negar provimento ao recurso de ofício, no termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Eivanice Canário da Silva, Antonio Lopo Martinez, Odair Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

A matéria em discussão refere-se aos Embargos de Declaração, apresentados pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, assentado no argumento da existência de omissão o no acórdão questionado, buscando amparo legal no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, do Ministro de Estado da Fazenda, de 22 de junho de 2009.

Impressionou a Autoridade Julgadora de Primeira Instância o fato do colegiado, 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, terem, por maioria de votos, dado provimento parcial do recurso de ofício para declarar a decadência tão somente do lançamento relativo à área de pastagem e devolver os autos a DRJ para apreciar a impugnação quanto à área de reserva legal e a área de preservação permanente, vencida a Conselheira Nanci Gama, que negou provimento integral ao recurso de ofício.

A requerente, em sua assertiva de contestação, observou, em síntese, os seguintes aspectos:

- que trata o presente processo, do crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração de fls. 02/10, no montante de R\$ 3.487.523,36, referente ao ITR, do exercício de 1997, tendo como objeto o imóvel denominado “Fazenda São Vicente”, cadastrado na RFB sob o nº 0.539.8843, com área declarada de 20.158,8 ha, localizado no Município de Flores de Goiás – GO;

- que o cálculo do imposto suplementar apurado pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 1.116.257,52, está demonstrado às fls. 05, e decorreu da glosa integral das áreas declaradas de preservação permanente, utilização limitada, ocupadas com benfeitorias e utilizadas para pastagens, respectivamente, com 4.031,0 ha, 4.031,0 ha, 20,0 ha e 11.276,8 ha, e do arbitramento de novo VTN para o imóvel, de R\$ 5.583.987,60 ou R\$ 277,00/ha, com base no SIPT da Receita Federal;

- que esse lançamento decorreu da Nulidade, por vício formal, do lançamento original (às fls. 02/10 do processo apensado/nº 13116.000887/200170), por decisão unânime da 1ª Turma desta DRJ/BSB, em razão de falhas contidas na descrição dos fatos e enquadramentos legais das matérias tributadas, conforme descrito no voto condutor dessa decisão, materializada no Acórdão DRJ/BSB nº 08.218, de 19/11/2003 (às fls. 50/56 do processo apenso);

- que o imposto suplementar apurado naquela ocasião, cujo cálculo consta demonstrado, às fls. 02, do processo apenso, no valor de R\$ 140.260,00, decorreu da glosa integral das áreas declaradas de preservação permanente e de utilização limitada, respectivamente, com 4.031,0 ha e 4.031,0 ha, e do arbitramento de novo VTN para o imóvel, de R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 109,13/ha;

- que, por ocasião do julgamento da impugnação interposta pelo Contribuinte, contestando o crédito tributário decorrente do novo lançamento, os julgadores desta mesma 1ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, decidiram, de ofício, considerar improcedente

o lançamento, prevalecendo o entendimento de que o mesmo foi constituído após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, a contar do 1º/01/1998, observado, não o art. 173, inciso II, mas sim o disposto no art. 173, inciso I, ambos da Lei 5.172/66 – CTN, aplicado em razão de ter ocorrido em relação ao lançamento primitivo, anulado por vício formal, inovação e agravamento da exigência fiscal, mas com a interposição do necessário Recurso de Ofício, submetendo-se tal decisão a apreciação do então Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme exposto no Acórdão DRJ/BSB nº 0319.639, de 25/01/2007 (às fls. 56/60);

- que se registre que na contagem do prazo decadencial de 05 (cinco) anos foi adotado, como termo inicial, a data de 1º/01/1998, em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I, da Lei 5.172/66, em razão de a correspondente DITR/1997 somente ter sido entregue, com atraso, em 19/05/1998, afastando qualquer possibilidade de o pagamento do imposto nela apurado ter sido realizado dentro do próprio exercício a que se refere o imposto (1997), não se aplicando, no nosso entendimento, a regra prevista no art. 150, § 4º, do mesmo CTN, que trata do lançamento por homologação;

- que ao apreciarem esse Recurso de Ofício, os membros da Terceira Câmara do então 3º Conselho de Contribuintes decidiram, por maioria de votos, provê-lo em parte, sendo admitido que o prazo decadencial, a contar de 1º/01/1997, considerado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, ocorreu tão somente em relação às áreas de pastagens, de 11.276,8 ha, que não foram objeto de glosa no lançamento primitivo; fazendo constar: “Quanto às áreas de reserva legal e preservação permanente impugnadas pelo contribuinte autuado, é o posicionamento desta Terceira Câmara que sejam os autos remetidos à segunda instância, para apreciação da DRJ em Brasília (DF). Após manifestação da Delegacia, retornem os autos a este Conselho para apreciação dos pontos remanescentes”;

- que, ocorre que, apesar da conclusão de que a decadência parcial teria ocorrido somente em relação às áreas de pastagens, não alcançando as áreas de reserva legal e de preservação permanente, nada foi dito em relação à área ocupada com benfeitorias, de 20,0 ha, que apesar de não ter sido objeto de glosa no lançamento primitivo, foi glosada no lançamento substituto, e, da mesma forma, em relação ao VTN arbitrado, que passou de R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 109,13/ha para R\$ 5.583.987,60 ou R\$ 277,00/ha;

- que quanto à solicitação de que essa DRJ/BSB se manifeste sobre a impugnação em relação às ditas áreas ambientais, o certo é que o Contribuinte na sua impugnação (às fls. 22), se atém apenas à tese de ilegitimidade passiva, alegando que as diversas partes de terras que compõem o referido imóvel rural, depois de declaradas de interesse social para fins de reforma agrária (às fls. 23/29, no decorrer do mês de setembro e início do mês de outubro de 1977), foram objeto de imissão de posse a favor do INCRA (às fls. 30/50);

- que, portanto, em relação às alterações efetuadas pela autoridade fiscal, não houve qualquer questionamento, cabendo ser consideradas matérias não impugnadas, conforme preceitua o art. 17 do PAF, com redação dos arts. 1º, da Lei nº 8.748/1993, e 67, da Lei nº 9.532/1997; cabendo ser enfrentada apenas a questão relacionada com a alegada ilegitimidade passiva do Contribuinte, em face da alegação de que o INCRA foi imitado na posse das diversas glebas de terras que compõem a “Fazenda São Vicente”, anteriormente declaradas de interesse social para fins de reforma agrária;

- que, ocorre que, admitindo-se a aplicação da decadência parcial do lançamento, que alcançou apenas as áreas de pastagens declaradas (11.276,8 ha), conforme entendimento da Terceira Câmara do então 3º Conselho de Contribuintes, entendo s.m.j que antes de qualquer pronunciamento e decisão de mérito, no âmbito desta DRJ/Brasília, em

relação à alegada ilegitimidade passiva, faz-se necessário que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF se pronuncie sobre a inovação constatada em relação à área ocupada com benfeitorias (20,0 ha) e, principalmente, em relação ao arbitramento do VTN, aumentado de R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 109,13/ha para R\$ 5.583.987,60 ou R\$ 277,00/ha, com implicação no valor do imposto suplementar apurado pela autoridade fiscal. Em síntese, é preciso saber se essas matérias também teriam sido alcançadas ou não pela decadência e, no caso, do VTN, qual será o valor a ser adotado (declarado/arbitrado no lançamento originário/arbitrado no lançamento substituto, respectivamente, de R\$ 200.000,00, R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 5.583.987,60);

- que, também, não ficou bastante clara a determinação de que: “*Após manifestação da Delegacia, retornem os autos a este Conselho para apreciação dos pontos remanescentes*”, colocando em dúvida até mesmo a possibilidade de o Contribuinte ser cientificado no nosso julgamento e poder exercer o seu direito de recorrer ao CARF, no caso de uma eventual decisão de 1ª instância que venha a lhe ser desfavorável, em respeito ao seu direito ao duplo Grau de Jurisdição.

Da simples leitura do Acórdão nº 303-35.414, de 19 de junho de 2008, observa-se que a razão está com a autoridade julgadora de Primeira Instância, já que são evidentes a existência de omissões no aresto questionado.

Resta claro, que a decisão questionada não se manifestou sobre a inovação constatada em relação à área ocupada com benfeitorias (20,0 ha) e, principalmente, em relação ao arbitramento do Valor da Terra Nua, aumentado de R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 109,13/ha para R\$ 5.583.987,60 ou R\$ 277,00/ha, com implicação no valor do imposto suplementar apurado pela autoridade fiscal. Ou seja, o colegiado deixou de se manifestar se essas matérias também teriam sido alcançadas ou não pela decadência e, no caso, do VTN, qual será o valor a ser adotado (declarado/arbitrado no lançamento originário/arbitrado no lançamento substituto, respectivamente, de R\$ 200.000,00, R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 5.583.987,60).

Em razão da discussão envolver, tão-somente, recurso de ofício o aresto questionado também é omissivo no que diz respeito à decadência nos casos de ocorrer inovação e agravamento da exigência. Ou seja, não se manifestou sobre a decisão de Primeira Instância no sentido de que não cabe ser considerado, para efeito de contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, item II, da Lei nº 5.172/66 — Código Tributário Nacional, mas sim o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da data do fato gerador do imposto, no caso, 01/01/1997, nos termos do art. 150, § 4º do mesmo CTN, combinado com o disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/1996, ou, na melhor das hipóteses, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 01/01/1998, nos termos do art. 173, inciso I, do mesmo CTN, também combinado com o disposto no art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, conforme conclusão firmada na Solução de Consulta Interna nº 16, de 05/06/2003, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Diante dos fatos apresentados o Conselheiro Presidente da Turma e Redator Designado pelo Presidente da Câmara, através do Despacho nº 2202.016 – designações, de 29 de março de 2012, concluiu ocorreu hipótese prevista no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 256, do Ministro de Estado da Fazenda, de 22 de junho de 2009, no julgamento que culminou com o Acórdão n.º 303-35.414, de 19 de junho de 2008 (fls. 67/74), propondo que processo retorne ao relator designado para que o mesmo tome as providências necessárias para que se proceda a inclusão

em Pauta de Julgamento para que as omissões apontadas pela embargante seja sanada pelo colegiado da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme o previsto no § 3º do art. 66 do RICARF.

Em 02 de dezembro de 2011, o Presidente da 2ª TO - 2ª Câmara – 2ª Seção de Julgamento do CARF exarou o seguinte despacho, verbis:

Ocorreu hipótese prevista no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 256, do Ministro de Estado da Fazenda, de 22 de junho de 2009, no julgamento que culminou com o Acórdão n.º 303-35.414, de 19 de junho de 2008 (fls. 67/74) prolatado pela então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

2 – Que o presente processo retorne ao redator designado para que o mesmo tome as providências necessárias para que se proceda a inclusão em Pauta de Julgamento para que a omissão apontada pela embargante seja sanada pelo colegiado da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme o previsto no § 3º do art. 65 do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

Trata-se aqui de determinação regimental para que o Conselheiro Nelson Mallmann, relator designado da matéria embargada, emita parecer, nos termos do § 2º do art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, sobre os fatos relatados às fls. 84/86, relativo ao Acórdão n.º 303-35.414, de 19 de junho de 2008 (fls. 67/74).

Assim sendo, após a análise observou-se que o assunto deveria ser tratado como Despacho de Embargos, nos termos do § 3º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, já que em 28 de setembro de 2011 a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, resolve a apresentar a contestação de fls. 84/86, que foi acolhida como sendo apresentação de Embargos de Declaração pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, assentado no argumento de existência de omissão no acórdão questionado, com amparo legal no artigo 66 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, do Ministro de Estado da Fazenda, de 22 de junho de 2009.

A matéria em discussão refere-se aos Embargos de Declaração, apresentados pela Autoridade Julgadora em Primeira Instância, assentado no argumento da existência de omissão no acórdão questionado, buscando amparo legal no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, do Ministro de Estado da Fazenda, de 22 de junho de 2009.

Impressionou o representante da Fazenda Nacional, o fato do colegiado ter, por unanimidade de votos, acolhido a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente, sob o entendimento de que “Tratando-se o IRPF de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cujo fato gerador é da modalidade complexiva, que se consuma em 31/12 de cada ano calendário, tem-se que na hipótese de inexistência de antecipação de pagamento do tributo, a contagem do prazo decadencial obedece a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, cujo *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, iniciando sua contagem em 01/01 após o fato gerador, de modo que para fatos geradores ocorridos no ano calendário de 1999, tem o início da contagem em 01/01/2000, estando colhidos pela decadência lançamentos tributários posteriores a 01/01/2005.”.

Da simples leitura do Acórdão nº 303-35.414, de 19 de junho de 2008, observa-se que a razão está com a autoridade julgadora de Primeira Instância, já que são evidentes a existência de omissões no aresto questionado.

Resta claro, que a decisão questionada não se manifestou sobre a inovação constatada em relação à área ocupada com benfeitorias (20,0 ha) e, principalmente, em relação ao arbitramento do Valor da Terra Nua, aumentado de R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 109,13/ha para R\$ 5.583.987,60 ou R\$ 277,00/ha, com implicação no valor do imposto suplementar apurado pela autoridade fiscal. Ou seja, o colegiado deixou de se manifestar se essas matérias também

teriam sido alcançadas ou não pela decadência e, no caso, do VTN, qual será o valor a ser adotado (declarado/arbitrado no lançamento originário/arbitrado no lançamento substituto, respectivamente, de R\$ 200.000,00, R\$ 2.200.000,00 ou R\$ 5.583.987,60).

Em razão da discussão envolver, tão-somente, recurso de ofício o aresto questionado também é omissivo no que diz respeito à decadência nos casos de ocorrer inovação e agravamento da exigência. Ou seja, não se manifestou sobre a decisão de Primeira Instância no sentido de que não cabe ser considerado, para efeito de contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, item II, da Lei nº 5.172/66 — Código Tributário Nacional, mas sim o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da data do fato gerador do imposto, no caso, 01/01/1997, nos termos do art. 150, § 4º do mesmo CTN, combinado com o disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/1996, ou, na melhor das hipóteses, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 01/01/1998, nos termos do art. 173, inciso I, do mesmo CTN, também combinado com o disposto no art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, conforme conclusão firmada na Solução de Consulta Interna nº 16, de 05/06/2003, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Diante disso se faz necessário verificar a decisão da autoridade julgadora de primeira instância motivadora da interposição do recurso de ofício.

Observa-se às fls. 54/58, que a autoridade julgadora em primeira instância julgou improcedente o lançamento amparado no argumento básico de que quando o lançamento substituto implicar em agravamento da exigência, inovação de matéria tributável ou qualquer outra espécie de mudança de critério jurídico, em relação ao lançamento primitivo, não há que falar em adoção do prazo decadencial previsto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, tendo por base, em síntese, as seguintes considerações:

- que apesar de não ter sido questionada pelo requerente, entendo que no presente caso se faz necessário verificar, preliminarmente, a hipótese de decadência, uma vez que a mesma, caso admitida, deve ser acolhida de ofício, para efeito de extinção do crédito tributário em questão;

- que, da análise do presente processo, verifica-se que o referido lançamento decorreu da Nulidade, por vício formal, do lançamento originariamente constituído através do processo nº 13116.000887/2001-70 (apensado aos autos), conforme Acórdão DRJ/BSA N° 08.218, de 19/11/2003, às fls. 49/55, do processo apensado;

- que tal nulidade foi declarada de ofício por falha na descrição dos fatos e respectivos enquadramentos legais das matérias tributadas, no que diz respeito às irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que deram origem ao auto de infração lavrado naquela oportunidade, por constar registrado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (is)" apenas "Falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, apurado conforme ...";

- que é de se observar que nesse lançamento, após ter sido exigido apenas a apresentação de "Laudo Técnico" emitido por Engenheiro Agrônomo/Florestal, a autoridade fiscal se contentou em glosar integralmente as áreas declaradas como de preservação permanente (**4.031,0 ha**) e como utilização limitada (**4.031,0 ha**), além de rejeitar o VTN declarado (R\$ 200.000,00, arbitrando o valor de **R\$ 2.200.000,00**, apurando-se um imposto suplementar no valor de apenas **RS 140.260,00** (As fls. 01 e 12, do processo apensado);

- que apesar de a autoridade fiscal dispor de um prazo de 05 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, a contar da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar

definitiva na esfera administrativa (art. 173, inciso II, do CTN), a mesma deveria se limitar a melhorar a descrição dos fatos, além de capitular as infrações então apuradas em consonância com a legislação de regência de cada matéria, observando-se os mesmos critérios jurídicos adotados por ocasião do primeiro lançamento;

- que, enfim, não poderia a autoridade fiscal se valer desse prazo especial de decadência para submeter a DITR/1997 apresentada pelo requerente a uma nova ação fiscal, estendendo-se a exigência de comprovação a todos os dados dessa declaração, além de adotar outro critério para comprovação das áreas ambientais do imóvel, ao se exigir o Ato Declaratório Ambiental, não solicitado anteriormente, além atribuir ao imóvel um VTN maior do que o valor anteriormente arbitrado, com apuração de um imposto suplementar superior ao apurado no lançamento primitivo, sendo o seu valor alterado de R\$ 140.260,00 para R\$ 1.116.257,52;

- que, assim, tendo ocorrido inovação e agravamento da exigência, não cabe ser considerado, para efeito de contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, item II, da Lei nº 5.172/66 — CTN, mas sim o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da data do fato gerador do imposto, no caso, 1º/01/1997, nos termos do art. 150, § 4º do mesmo CTN, combinado com o disposto no art. 10 da Lei nº 9.393/1996, ou, na melhor das hipóteses, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 01/01/1998, nos termos do art. 173, inciso I, do mesmo CTN, também combinado com o disposto no art. 1º da Lei nº 9393/1996, conforme conclusão firmada na Solução de Consulta Interna nº 16, de 05/06/2003, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit);

- que adotando-se, no caso, para efeito de início de contagem do prazo quinquenal legalmente previsto, a data mais favorável à Fazenda Nacional (**1º/01/1998**), a autoridade fiscal deveria ter realizado esse novo lançamento, referente ao ITR/1997, até **31 de dezembro de 2002**, decaindo, em **1º de janeiro de 2003**, o direito de constituí-lo;

- que, no entanto, no presente caso a nova ação fiscal somente teve início com a Intimação de lis. 11/12, recepcionada em **11/02/2005** (AR de fls. 13) — que, aliás, faz referência equivocadamente aos dados cadastrais relativos DITR/2000 (ano-base 1999) e não DITR/1997 (ano-base 1996), como seria correto -, ocorrendo a ciência do novo auto de infração apenas em **17/03/2005** (AR de fls. 51), portanto, nessa data já se encontrava decaído o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento nele consubstanciado.

- que, assim, entendo que deva ser reconhecida procedente, de ofício, a tese da decadência, pois o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extinguiu-se em 01/01/2003.

Embora tenha constado da ementa da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que o fundamento para acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração tenha sido a ocorrência de vício formal, cumpre analisar as razões que levaram ao decreto de nulidade.

Extrai-se, da primeira decisão da autoridade de primeira instância, de forma cristalina de que sob o rótulo de “vício formal”, a falta de uma correta descrição dos fatos e o insuficiente enquadramento legal para capitular a infração, impossibilitou a compreensão dos fundamentos que justificaram a autuação, dificultando ou mesmo impedindo o exercício, pelo

contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, segundo textualmente é apontado pela decisão transcrita.

As nulidades em matéria tributária são amplas e discutíveis e o Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, passa cotidianamente por diversas alterações de ordem normativa, gerando, pois uma nova visão sobre diferentes assuntos, visto que o princípio da legalidade, sendo pedra angular do Direito Público não pode se afastar da realidade fática dos mais variados acontecimentos envolvendo o interesse público e a administração.

Não há dúvidas, que as questões preliminares relativas à distinção entre os casos de nulidade e de anulabilidade do lançamento são, e certamente continuarão sendo por muito tempo, controvertidas, assim como a convalidação ou invalidação dos atos administrativos.

As nulidades em matéria tributária estão reguladas através do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

CAPÍTULO – III

DAS NULIDADES

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art. 60. *As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Art. 61. *A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Observa-se que, no tocante ao lançamento, esse dispositivo somente admite, literalmente, nulidade por incompetência do agente e por cerceamento do direito de defesa. Entretanto, este dispositivo traça as linhas mestras dos critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

O sujeito passivo dificilmente pode praticar, no processo administrativo tributário, ato jurídico nulo, mas pode praticar ato anulável. Ensina a doutrina civilista (FRANÇA, Instituições de Direito Civil, 1991, p. 176) que:

Ato nulo – é aquele que, eivado de vício essencial, torna o ato jurídico absolutamente ineficaz.

Ato anulável – é aquele que, eivado de algum vício capaz de lhe gerar a ineficiência, pode regularizar-se, uma vez que esse vício seja eliminado.

Tal definição, todavia, não encontra apoio na moderna e melhor doutrina administrativa, que recusa ao ato administrativo a aplicação da dicotomia importada do direito comum, classificatória dos atos jurídicos em nulos e anuláveis, como Hely Lopes Meirelles ao opinar:

(...) em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é de exclusivo interesse dos particulares – o que só ocorre no direito privado – embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público – e tais são todos os atos administrativos – a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para a sua manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade da atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal, é válido ou inválido. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até a sua retificação (MEIRELLES, Direito Administrativo Brasileiro, Revista dos Tribunais, 1991, pp. 183/184).

Neste caso, levando em conta que o princípio da especificidade, que informa o sistema de nulidades processuais, prevê que as nulidades, por sua natureza sancionatória, devem ser expressamente cominadas em texto de lei, Meirelles estaria com a razão. Entretanto, segundo Teresa Wambier (Nulidades do Processo e da Sentença. 1997. pp. 148/149) esse princípio deve ser amenizado, pois é quase impossível ou, pelo menos, muito difícil que o legislador preveja todos os casos em que os vícios dos atos jurídicos sejam de tal porte a ponto de serem aptos a torná-los nulos.

Não há dúvidas, que a questão é polêmica, pois, para muitos autores, na esfera do Direito Público, por se estar a tratar de relações jurídicas que tratam de bens indisponíveis e sujeitos ao princípio da legalidade estrita, não caberia a figura dos atos anuláveis, ou seja, não haveria espaço para a figura das nulidades relativas, dos atos anuláveis; ou o ato atenderia os requisitos da lei e não poderia ser invalidado, ou então não atenderia tais requisitos e deveria ser anulado, sem possibilidades de saneamento.

O que pode ser dito é que, apesar das polêmicas, certo é que já existem hoje vários fundamentos jurídicos formais a acobertar a tese da coexistência dos atos nulos e anuláveis no âmbito do processo administrativo fiscal.

É importante frisar, que qualquer ato precedente em ofensa ao contraditório e à ampla defesa macula o ato decisório posterior que deverá ser tornado ineficaz por declaração de nulidade pelo julgador, o quer dizer, que se impõe no caso de o ato administrativo ter sido praticado com afronta aos princípios e normas legais, bem como normalmente, as nulidades estão ligadas a questões externas ao mérito da relação jurídico-tributária, razão pela qual se mostram, em regra, como questões preliminares no âmbito dos julgamentos.

Tal pensamento encontra apoio na doutrina de Antônio da Silva Cabral (in "Processo administrativo Fiscal", Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, p. 525-526), que critica a posição de tantos quantos defendem a idéia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas aquelas elencadas nos incisos I e II do artigo 59 do decreto n.º 70.235/1972. Utilizando-se de distinção efetivada por De Plácido e Silva, defende a idéia de que os citados dispositivos representam hipóteses de nulidade expressa ou legal (que devem ser declaradas a qualquer tempo, independentemente de arguição, sendo os atos inquinados inaproveitáveis), sem negar que existam outras causas que provocam a nulidade absoluta ou a declaração de nulidade; seriam estas as nulidades relativas ou acidentais (que dependem de arguição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados) e as nulidades virtuais (que resultam da interpretação das leis).

Nesta mesma linha de raciocínio se encontra o pensamento de Marcos Vinicius Neder ao opinar:

(...) o ato processual pode se desviar desse esquema, apresentando uma inadequação como tipo. São atos imperfeitos, atípicos, sujeitos, portanto, a aplicação de uma regra sancionadora que os tornem inválidos e ineficazes, de modo a garantir a obediência aos imperativos do sistema. A imperfeição por si pode não ser evidente e o ato produzirá efeitos normalmente previstos pela ordem jurídica. Apenas com a declaração de nulidade pelo julgador é que o tornará ineficaz. Assim, tanto o legislador como julgador devem ponderar a relevância jurídica da atipicidade e o prejuízo de sua permanência no mundo jurídico. O primeiro, em sua tarefa legiferante, prescreve as causas merecedoras da sanção de nulidade e o segundo as aplica no caso concreto no processo. No dizer de J J Calmon de Passos, o ato só encontra no estado de nulidade após o pronunciamento sancionador do juiz, antes ele é um ato jurídico capaz de produzir efeitos, embora imperfeito (NEDER, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 467.)

Existe, nesse sentido, jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais que sustentam a amplitude das nulidades em matéria tributária:

Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Acórdão ° 106-11.750. PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de “recursos” e “aplicações”, consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. DECLARAR a nulidade do lançamento por

Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 108-07.556. VICIO FORMAL – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.

Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Acórdão ° 104-17.440. NULIDADE. LANÇAMENTO SEM ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. A ausência no lançamento da capitulação prevista para as infrações imputadas ao contribuinte implica em nulidade da exigência uma vez que foi emitido em desacordo com o disposto no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.

Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 108-07.556. VICIO FORMAL – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.

Além das hipóteses citadas importante é o estabelecimento da distinção entre nulidades por vício formal e nulidades de caráter material. As por vício formal referem-se especificamente à relação processual estabelecida em um dado processo, sem invadir a esfera do direito argüido; as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele. Assim, declarada a nulidade por força de disposições de vício formal, extingue-se a relação processual, mas o direito do fisco pode voltar a ser pleiteado, depois de sanada a irregularidade; já a nulidade do direito material significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado. Como exemplo, declarada a nulidade por ilegitimidade passiva, extingue-se a relação processual, dado que contribuinte era outro.

De tais observações, infere-se, então, que não são apenas os casos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 que se conformam como hipóteses de nulidade, tanto quanto se conclui, que não são todos os casos de nulidade que dão margem a novo lançamento por parte do fisco. Só são passíveis de novo lançamento as matérias constantes de processos que foram anulados por vícios processuais (falta de emissão de MPF, falta de descrição da irregularidade

cometida, falta de intimação das partes, etc.); em relação aos processos que foram anulados por vícios materiais (erro de direito, decadência, etc.), o novo procedimento deve ser vedado.

A necessidade da distinção das nulidades não é de cunho meramente acadêmico, mas, ao contrário, resulta da necessidade prática de determinar a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II do CTN, verbis:

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

I – omitido;

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

Cumprido observar, que os vícios materiais dificilmente podem ser sanados, pois atingem o motivo do ato, ou seja, o vício se refere à norma e aos fatos que fundamentam o ato administrativo. Já os vícios formais são passíveis de serem corrigidos e da continuação do processo. Assunto, que foi abordado de forma brilhante pelo Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, no voto proferido no Acórdão 107-06.695 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com a devida vênias, transcrevo os seguintes excertos:

Quanto à existência de vício formal no lançamento, relativamente às irregularidades descritas no item 002 do Auto de Infração, entendo que andou bem a autoridade julgadora de primeiro grau ao declarar a nulidade do lançamento, porém discordo da fundamentação de que a nulidade dava-se pela existência de vício meramente formal. De fato, são inquestionáveis os defeitos presentes no lançamento, porém, com a devida vênias, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e a conseqüente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente ao tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos “efeitos da nulidade”¹ e ao “vício formal”², conforme segue:

5. Efeitos da nulidade.

“...”.

O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é “ex tunc”. Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)”

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

¹ CABRAL, Antonio da Silva. In: **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 531.

² CABRAL, *ibid.* p. 532-534

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos esse consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

“4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

(...).

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público³ pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago a lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

Sem embargo, cumpre à administração tributária acercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, ao se proceder a um novo lançamento estar-se-ia aperfeiçoando crédito tributário já constituído e, portanto, acabado, quanto aos seus aspectos estruturais, providência que entendo inviabilizada pelo transcurso do prazo decadencial.

(...).

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável, não cabendo, pois, seu aperfeiçoamento mediante novo lançamento, por não estar caracterizada a situação prevista no inciso II do art. 173 do CTN.

Como visto, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Não há dúvidas, que a autoridade julgadora, antes de declarar a nulidade de ato processual, deve investigar a espécie de vício que o macula e se há prejuízo para os interessados no processo, nesta espécie teríamos os atos convalidáveis, que são aqueles portadores de anulabilidade relativa, em sede de provimento administrativo de convalidação, ou seja, a eficácia dos atos convalidáveis é mantida, havendo a preservação de seu conteúdo pelo ato de convalidação sem prejuízo à moralidade administrativa ou a direito de terceiro.

Neste sentido decidiu a Primeira Turma da CSRF, em sessão realizada em 11 de setembro de 2007, quando prolatou o Acórdão CSRF/01-05.716, cuja emenda a seguir se reproduz:

NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ATO MERAMENTE IRREGULAR. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se

verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a “motivação” feita pela autoridade administrativa que integra a “formalização” do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiram no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Na aludida sessão, decidiu-se interessante questão processual relacionada à teoria das nulidades. Debateu-se sobre vícios identificados no curso do processo relacionados à insuficiência na descrição dos fatos e ao contraditório e seus efeitos sobre o lançamento fiscal e a decisão de primeira instância.

Desde sua impugnação, o contribuinte insurgia-se contra a insuficiente descrição dos fatos no auto de infração e pedia a declaração de nulidade do lançamento por cerceamento ao seu direito de defesa, no que foi atendido integralmente pela Egrégia Quinta Câmara.

De modo diverso, a Primeira Turma da CSRF, ao apreciar recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, entendeu que o lançamento fiscal não deveria ter sido anulado, pois as irregularidades não comprometeram a defesa.

Como se viu, na atualidade, a tese mais aceitável no que se refere às nulidades em matéria tributária é aquela que divide os atos administrativos inválidos em duas classes distintas: os atos convalidáveis e os atos nulos, ou seja, a nulidade por vício formal, onde a autoridade lançadora pode dar continuidade ao processo desde que saneado o vício e observado o artigo 173, II do Código Tributário Nacional e a nulidade por vício material (substancial) onde o processo se extingue, não havendo mais possibilidade de saneamento. Tal distinção procurou seguir critérios próprios do Direito Público, servindo o Direito Privado como auxílio na melhor compreensão das invalidades dos atos administrativos.

Restou claro nos autos do processo de que a nulidade foi declarada de ofício por falha na descrição dos fatos e respectivos enquadramentos legais das matérias tributadas, no que diz respeito às irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que deram origem ao auto de infração lavrado inicialmente, por constar registrado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (is)" apenas "Falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, apurado conforme ...".

No atual lançamento posto em discussão é de se observar que após ter sido exigido apenas a apresentação de "Laudo Técnico" emitido por Engenheiro Agrônomo/Florestal, a autoridade fiscal se contentou em glosar integralmente as Áreas declaradas como de preservação permanente (**4.031,0 ha**) e como utilização limitada (**4.031,0 ha**), além de rejeitar o VTN declarado (R\$ 200.000,00, arbitrando o valor de **R\$ 2.200.000,00**, apurando-se um imposto suplementar no valor de apenas **RS 140.260,00** (As fls. 01 e 12, do processo apensado).

Ora, quando o lançamento substituto implicar em agravamento da exigência, inovação de matéria tributável ou qualquer outra espécie de mudança de critério jurídico, em relação ao lançamento primitivo, não há que falar em adoção do prazo decadencial previsto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável, não cabendo, pois, seu aperfeiçoamento mediante novo lançamento, por não estar caracterizada a situação prevista no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Assim, tendo ocorrido inovação e agravamento da exigência, não cabe ser considerado, para efeito de contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, item II, da Lei nº 5.172/66 — Código Tributário Nacional, mas sim o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da data do fato gerador do imposto, no caso, 1º/01/1997, nos termos do art. 150, § 4º do mesmo CTN, ou, na melhor das hipóteses, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 1º/01/1998, nos termos do art. 173, inciso I, do mesmo Código Tributário Nacional.

Nesta linha de raciocínio entendo que imposto lançado (ITR) já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (17/03/2003 – fls. 51), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, cuja regra seria a mais desfavorável possível para o contribuinte (não existência de pagamento antecipado para o IRPF e/ou constatação do evidente intuito de fraude e a mais favorável para a Fazenda 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 e o imposto sobre a propriedade territorial rural.

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 impositivo, 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 Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, 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 Código Tributário Nacional, 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 obriedade 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 Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973,

Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

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

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

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

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

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

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de imposto sobre a propriedade territorial rural por via de consequência o fato gerador do imposto é 01/01 do ano-calendário subsequente do ano base de apuração.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá

manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que mesmo considerando que não houve recolhimento de imposto antecipado, decadente está o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado, já que o fato gerador ocorreu em 01/01/1998.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/1998, já que o fato gerador ocorreu em 01/01/1997. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 01/01/2003, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 17/03/2005, está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Somente para fins de argumentação, é de se dizer, que nos casos de arguição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que houve a desqualificação da multa de ofício, 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" (SÍLVIO 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.

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 hão 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 hermeneuta 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 Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional 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 Código Tributário Nacional 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 Código Tributário Nacional.

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 Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de acolher os Embargos Declaratórios apresentados para, retificando o Acórdão n.º 303-35.414, de 19/06/2008, sanando as omissões apontadas, atribuir efeitos infringentes para negar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann