

Martins Freitas: Lançamento no processo administrativo fiscal

A Súmula nº 11 do Carf enuncia que *"não se aplica a prescrição intercorrente no processo*



O enunciado acima expõe o entendimento de que não haveria

nenhum limite para a duração do processo administrativo fiscal, ou seja, o prazo de duração seria infinito. Trata-se, à toda evidência, de entendimento totalmente absurdo, que contraria os princípios constitucionais da segurança jurídica, da duração razoável do processo e da eficiência da administração pública.

Pergunta-se se a concessão de um prazo infinito de duração do processo administrativo fiscal, como quer dar a entender a citada súmula administrativa, atenderia ao princípio da segurança jurídica; a resposta é obviamente que não.

Cabe aqui também perquirir se um prazo infinito de duração do processo administrativo fiscal, como quer a citada súmula administrativa, seria um prazo razoável de duração do processo, como exige a Constituição; obviamente que não.

Por sua vez, conceder-se um prazo infinito de duração do processo administrativo fiscal seria exigir eficiência da administração tributária, como exige a Constituição? Evidentemente que não.

Certamente que o que levou ao entendimento absurdo exposto na citada súmula administrativa foi uma interpretação totalmente equivocada das disposições do Código Tributário Nacional que tratam do instituto da decadência do lançamento. Partem-se de premissas equivocadas que levam a raciocínios e conclusões absurdas.

Abaixo, a lição sempre atual do mestre da hermenêutica Carlos Maximiliano:

"Deve o direito ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis."

Será que a interpretação dada às disposições do CTN, que tratam do instituto da decadência do lançamento, foram feitas de forma inteligente, de modo que a ordem legal não envolvesse um absurdo?

É evidente que não, pois a interpretação que resultou no entendimento exposto no enunciado da citada súmula administrativa envolve um absurdo: a de que o processo administrativo fiscal poderia ter um prazo de duração infinito.

O entendimento exposto no enunciado da citada súmula administrativa parte da premissa de que o processo administrativo fiscal constituiria uma etapa separada e independente do procedimento de lançamento do crédito tributário. Mas, pretende-se aqui demonstrar que o processo administrativo fiscal contencioso constitui um novo lançamento, o lançamento definitivo, e o tempo de sua tramitação é limitado ao tempo previsto para o lançamento original, sofrendo também os efeitos da decadência.

Primeiramente, deve-se observar o que está disposto no artigo 174 do CTN:

"Artigo 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva."

Observe-se que o dispositivo acima utiliza o termo "constituição definitiva" ao se referir ao crédito tributário. A menos que se admita que o legislador colocou, no texto, o qualificador "definitiva" apenas como um mero ornamento, apenas como um enfeite, o que contraria tudo o que se sabe até hoje sobre hermenêutica, o qualificador "definitiva" tem evidentemente força cogente. Significa isto que, só faz sentido lógico existir uma constituição *definitiva* do crédito tributário, se existir também uma constituição *provisória* do crédito tributário. Do contrário, não haveria nenhuma justificativa para o legislador ter utilizado o qualificador "definitiva", pois bastaria o legislador ter dito apenas "constituição"; este termo "definitiva" seria totalmente ocioso, e sabe-se que não existem termos ociosos na lei.

E se existe tanto constituição definitiva como constituição provisória do crédito tributário, necessariamente existe lançamento definitivo e lançamento provisório do crédito tributário, pois é o lançamento que constitui o crédito tributário.

Neste sentido, veja-se o que dispõe o artigo 145 do CTN:

"Artigo 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

O dispositivo acima relaciona as hipóteses em relação às quais é possível alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, indicando que o lançamento é passível de alteração pela administração tributária.

Se o lançamento pode ser alterado, decorre logicamente que ele não é definitivo, mas provisório, o que está em harmonia com o que foi dito em relação ao disposto no artigo 174 do CTN, ou seja, sobre a cogência do termo "definitiva", contido no citado dispositivo.

Entre as hipóteses relacionadas no citado artigo 145, de possibilidade de alteração do lançamento, há a da impugnação do sujeito passivo. Esta encerra o lançamento provisório e inaugura a fase do lançamento definitivo.

Veja-se o que está disposto no parágrafo único do artigo 149 do CTN:

"Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública".

O dispositivo quer dizer que a administração tributária só pode dar início à revisão do lançamento se o crédito tributário não estiver decaído. Atente-se que o dispositivo fala em *iniciar* a revisão do lançamento e não *terminar* a revisão do lançamento. Assim, a administração tributária poderia iniciar a revisão no último dia que falta para completar o prazo de decadência. Significa isto que o início da revisão do lançamento inaugura um novo período de tempo, que corresponde a do lançamento definitivo. Assim como o prazo para o lançamento provisório tem um limite de tempo para ser feito, sob pena de decadência, o prazo para a realização da revisão do lançamento também possui limite, devendo ser completada dentro deste limite, sob pena também de decadência.

O prazo para completar a revisão do lançamento (lançamento definitivo) é o mesmo para a realização do lançamento original (lançamento provisório), uma vez que se trata de procedimentos independentes e ambos constituem espécie do gênero lançamento, possuindo, por isto, os mesmos atributos.

Voltando-se agora à citada Súmula nº 11 do Carf, que enuncia que *"não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal"*, pode-se dizer que, além de absurda, por entender que existiria um prazo infinito para a duração do processo administrativo fiscal, contrariando todos os princípios constitucionais citados, ela contém impropriedade técnica, pois o caso, à toda evidência, pelo que foi exposto, não é de prazo de prescrição processual, mas de prazo de decadência.

O processo administrativo fiscal corresponde ao procedimento do lançamento definitivo. Veja-se que, no curso do processo administrativo fiscal, podem ocorrer procedimentos típicos do lançamento original. O processo administrativo pode ser baixado em diligência para que a autoridade administrativa esclareça situações, reformule os cálculos, elabore novas planilhas, diminua o valor do crédito tributário. Pode ser deferido pedido de realização de prova pericial, com a nomeação de perito e assistentes técnicos. Na verdade, trata-se um novo lançamento, desta vez, definitivo.

Assim, por corresponder o processo administrativo fiscal a um novo lançamento, ele deve terminar dentro do mesmo prazo previsto na legislação para a realização de lançamento.

O prazo previsto no CTN para a realização do lançamento é de cinco anos. Assim, o prazo para o término do processo administrativo é também de cinco anos.

É comum processos administrativos fiscais, especialmente no âmbito federal, durarem mais de cinco anos, sendo que muitos costumam durar mais do que uma década.

Entendo que, no caso de todos os processos administrativos fiscais de exigência de crédito tributário que



durarem mais do que cinco anos, ocorrerá a decadência do lançamento, com a conseqüente extinção do crédito tributário.