



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 23 setembro de 1983

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.370

Recurso nº RP/104-0.086

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 4a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SIDERÚRGICA ITATIAIA S/A

IRF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA. Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e §§ do C.T.N.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros PEDRO MARTINS FERNANDES (Relator) e LUIZ MIRANDA. Designado Relator para o acórdão o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES.

Sala das Sessões (DF).., em 23 de setembro de 1983

AMADOR OUTEIRO FERNANDES

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR DESIGNADO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA

VEIRA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, FRANCISCO AMARAL MANSO.
Ausente justificadamente o Conselheiro OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0665/009.069/80

RECURSO Nº: RP/104-0.086

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.370

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 4a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SIDERÚRGICA ITATIAIA S/A

R E L A T Ó R I O

FAZENDA NACIONAL, por seu Procurador junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº..... 104-3.039, de 13.08.82, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 38.136, interposto por SIDERÚRGICA ITATIAIA S.A.

2. Segundo o Auto de Infração de fls. 3/4, lavrado em 03.10.80, cuida-se de tributação incidente na fonte, por serem apuradas reservas que excediam de 200% do capital social quando do encerramento do balanço realizado em 31.12.74, com infração ao art. 254 do RIR/66 e arts. 238, 339 e 340 do RIR/75.

3. Não obstante o excesso de reservas, a contribuinte sequer adotou qualquer medida preparatória tendente à retenção e recolhimento do imposto.

4. O julgador de primeira instância, em primeiro pronunciamento, declarou a decadência do direito de lançar.

Recorreu de ofício e o recurso foi provido pela autoridade revisora regional, determinando a apreciação do mérito.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0665/009.069/80
Acórdão nº CSRF/01-0.370

Na nova decisão, o julgador "a quo" indeferiu a impugnação com base nas razões de decidir a seguir transcritas:

"CONSIDERANDO que o processo está devidamente instruído, sem falhas ou vícios a serem sanados;

CONSIDERANDO que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I do CTN);

CONSIDERANDO que a exigência tributária de correu de irregularidade verificado em 1975 e a contagem do prazo decadencial teve início em 01 de janeiro de 1976;

CONSIDERANDO que o crédito tributário foi constituído em 03 de outubro de 1980;

CONSIDERANDO que o litígio examinado é de corrente de débitos constantes de Auto de Infração relativo a excesso de reservas sobre o capital social realizado, constante do balanço patrimonial procedido em 31.12.1974;

CONSIDERANDO que as irregularidades apuradas, ora contestadas, constituem infração ao artigo nº 254 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº..... 58.400/66, combinado com os artigos nº 238, 339 e 340 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº..... 76.185/75;

CONSIDERANDO que a impugnante não trouxe ao processo nenhum elemento convincente capaz de modificar o procedimento fiscal;

CONSIDERANDO que a empresa não se conformando com parecer contrário a seu entendimento, no tocante à tributação do excesso de reservas e lucros sobre o capital, interpôs recurso voluntário à Coordenação do Sistema de Tributação, tendo sido negado provimento ao recurso e mantida a decisão recorrida;

CONSIDERANDO que a decisão de consulta, contrária a orientação adotada pelo contribuinte, obriga-o a recolher, até o trigésimo dia subsequente à data da ciência, o imposto devido;

CONSIDERANDO que a não liquidação pelo consultante do débito dentro dos prazos previstos nos incisos I e II do artigo 48 do Decreto nº 70.235/72, sujeita-o às penalidades e acréscimos previstos em lei, calculados como se não houvesse sido apresentada a consulta;

CONSIDERANDO que o contribuinte se utilizou



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0665/009.069/80
Acórdão CSRF/nº 01-0.370

do instituto da consulta para suspender a exigência do crédito tributário, não podendo se utilizar de tal expediente para alegar posterior decadência;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta."

5. No acórdão recorrido deu-se provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos, perfilhada a tese bem espelhada na ementa que se transcreve:

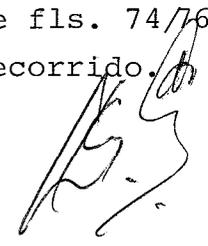
"PRAZO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O lançamento por homologação, sob pena de decadência, deve ser feito no prazo de cinco anos, contados a partir do fato gerador (§§ 4º do artigo 150 do CTN) e não a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado."

6. No seu recurso especial, o doutro Procurador argumenta sustentando que "para haver homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte, deve ter ocorrido o pagamento prévio do crédito tributário, com o efeito de sua extinção condicionada à confirmação posterior."

Nessa linha de pensamento, conclui pela aplicação do art. 173, I, do C.T.N.

7. Admitido o recurso pelo despacho de fls. 73, a contribuinte, tempestivamente, ofereceu as contra-razões de fls. 74/76, sustentando a prevalência da tese esposada no acórdão recorrido.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator Designado.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Nos precisos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo para a autoridade administrativa homologar a atividade exercida pelo obrigado será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo disposição expressa de lei em contrário.

Ainda segundo o mesmo dispositivo legal, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, reza o art. 142 do CTN:

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

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

Também o art. 139 prescreve que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Assim, crédito tributário e obrigação tributária correspondem, na essência, às duas faces da mesma moeda. Estruturalmente, a obrigação tributária não difere das obrigações do direito privado. Há sujeito ativo ou credor, sujeito passivo ou devedor, objeto e vínculo jurídico. Faltando um desses elementos não há obrigação

3.

ção. Seja de direito público seja de direito privado. Logo, se tem de haver um credor e um devedor, há um crédito e um débito, e não pode haver um sem o outro. Se a obrigação é tributária, o crédito é tributário.

Todavia, em teoria das obrigações a construção lógica e jurídica das relações de ordem pessoal e de fundo patrimonial pede desdobramentos.

Como ensina PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Borsoi, Rio, 1953, 2ª Ed., Tomo XXII, pp. 16 e segs), o débito tem como contrapartida o direito; a obrigação é correlata com o crédito, e a pretensão e a ação são efeitos do crédito.

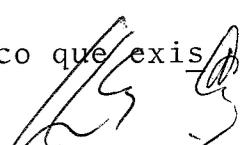
Nos direitos pessoais ou relativos, enquanto não chega o momento de o sujeito ativo poder exigir o que lhe é devido, o sujeito passivo, tem apenas dever, dívida, mas ainda não obrigação. O credor tem direito, a receber prestação, ainda não exigível. Quando o credor se encontrar em posição subjetiva de poder exigir do devedor a prestação, este está obrigado. Tem-se a correlação crédito/obrigação.

Apoiado na doutrina de PONTES DE MIRANDA sobre os três níveis de eficácia das relações jurídicas, ALFREDO AUGUSTO BECKER escreveu (in Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 1972, 2ª Ed., pág. 312):

"Da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência pode irradiar-se uma eficácia jurídica (efeitos jurídicos) mínima, média ou máxima; noutras palavras, a relação jurídica pode ser de conteúdo mínimo (direito e dever) ou de conteúdo médio (direito, pretensão e dever, obrigação) ou de conteúdo máximo (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição)."

Adaptando essa doutrina ao estudo da obrigação tributária, o mesmo autor (op. cit., págs. 326/7), aduziu cinco conclusões a seguir resumidas:

a) o lançamento é um momento lógico-jurídico que exis

M. 

te na criação de todo e qualquer tributo,

b) no caso de o lançamento ser efetivado em instante lógico imediatamente posterior à realização da hipótese de incidência, então, o lançamento consiste em atos de natureza apenas psicológica e não produz, por si mesmo, nenhum efeito jurídico. Nestes casos, o nascimento do direito é simultâneo com a sua exigibilidade (pretensão). A incidência da regra jurídica tributária (sobre hipótese de incidência realizada) cria uma relação jurídica de conteúdo médio, ou de conteúdo máximo;

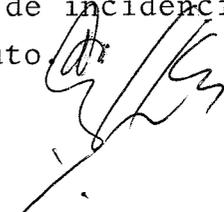
c) quando o lançamento ocorre em momento temporalmente (ex.: uma hora, um dia ou um mês) posterior à realização da hipótese de incidência, então consiste em atos de natureza jurídica, por que aquele intervalo é anormal na fenomenologia jurídica e somente pode existir por regra jurídica cuja regra seja precisamente a criação de um tal intervalo. Assim, a relevância do lançamento, por a crescer a exigibilidade (pretensão e correlativa obrigação) ao conteúdo da preexistente relação jurídica tributária que nasceria com conteúdo mínimo: direito e correlativo dever;

d) antes do lançamento, o direito existe, porém sem exigibilidade (não pode ser exigido). O fato jurídico do lançamento acrescenta o efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito. Mesmo depois do lançamento, o sujeito passivo (ou sujeito ativo) da relação jurídica tributária ainda pode oferecer resistência jurídica:

I - contra a exigibilidade (do direito) desde que prove que os atos que realizaram o lançamento desobederam às regras jurídicas que disciplinaram este lançamento;

II - contra a existência (do direito), desde que prove que os fatos analisados e investigados pelo lançamento não realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo.

7.



Insurge-se o celebrado Autor contra a tese da imutabilidade do lançamento, por iniciativa do sujeito ativo, entendendo-a anormal na fenomenologia jurídica que decorre da estrutura lógica e da atuação dinâmica de toda e qualquer regra jurídica. Acrescenta que a imutabilidade do lançamento só pode prevalecer mediante criação de regra jurídica que expressamente estabeleça tal imutabilidade.

Finalmente, com apoio em A.D. GIANNINI:

e) "A natureza dos atos que realizam o lançamento pode ser psicológica, material econômica ou jurídica. A pessoa incumbida de praticar os atos que realizam o lançamento, pode ser tanto o sujeito ativo da relação jurídica, quanto o sujeito passivo, ou ambos, ou terceiro. Tudo depende do que estiver predeterminado na regra jurídica que disciplina o lançamento e cuja criação fica ao arbítrio do legislador."

(Grifei)

Nem todas essas conclusões de BECKER grangearam acolhida geral. Mas é fora de dúvida a grande relevância de sua obra, pioneira na construção científica do Direito Tributário Brasileiro. A esse fenômeno não será estranho o fato de ter sido ele o primeiro tributarista (que seja do meu conhecimento) a recorrer substancialmente às formulações doutrinárias de PONTES DE MIRANDA.

Outro autor que também percorreu a mesma trilha foi PAULO DE BARROS CARVALHO (Decadência e Prescrição, in "Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 1, vol. 2, Resenha Tributária, São Paulo, 1976).

Este autor assinala que para uma obrigação que nasce com o menor nível de eficácia (sem pretensão) evoluir para o grau médio, faz-se necessário o lançamento, conferindo ao sujeito ativo a pretensão, ao mesmo tempo em que prescreve a necessidade de satisfação da dívida ao sujeito passivo.

Adquirido o nível eficaz médio, inicia-se o período de exigibilidade do crédito, na conformidade do prazo estabelecido

4.

LS

do no lançamento e respectiva notificação.

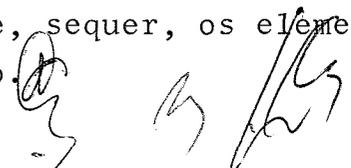
Findo o prazo e descumprida a obrigação, nascerá para o sujeito ativo o direito de agir, inclusive suscitando a prestação jurisdicional do Estado, para obter a prestação que lhe é devida e não foi satisfeita no período de exigibilidade. Com o direito de ação, e o poder de coagir o sujeito passivo, nascidos para o sujeito ativo, a obrigação tributária atinge o grau eficaz máximo.

Depois de veementes reparos às teorias que vêm no lançamento procedimento administrativo, ao invés de ato jurídico administrativo, PAULO DE BARROS CARVALHO faz acerbada crítica ao lançamento por homologação.

Citando OSVALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO ("Princípios Gerais de Direito Administrativo", Forense, 1969), para quem "Homologação é o ato administrativo unilateral, vinculado, de controle de outro ato jurídico, pelo qual se dá eficácia ou se afirma a sua validade. Examina a legitimidade da manifestação de vontade do ato controlado", ressalta que, de comum com o lançamento, que define como "o ato administrativo, da categoria dos simples, modificativos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do feito jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade"; o lançamento por homologação teria, somente, ser ato jurídico administrativo.

Assim, a homologação, embora equiparada a lançamento, na disciplina do CTN, seria "ato jurídico administrativo de feição nitidamente diferente."

Na verdade, o lançamento por homologação estaria a encobrir, no direito positivo brasileiro, as hipóteses de tributo sem lançamento. Mormente se meditarmos para o fato de que o legislador se viu obrigado a apelar para a "homologação tácita", que não compreende, sequer, os elementos que compõem a estrutura do ato homologatório.



Admite, no entanto, que há lançamentos que requerem procedimento que os antecedam.

Também ALBERTO XAVIER (Lançamento; in "Curso de Direito Tributário", obra coletiva, Saraiva: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982, págs. 127/141) faz severos reparos ao lançamento por homologação. Sublinha que a idéia filia-se numa corrente muito antiga segundo a qual todos os impostos teriam a necessidade de de um ato de lançamento. Porém, ao ver do Autor, "o que se passa é um fenômeno bem simples: é o cumprimento da obrigação tributária mediante o pagamento direto, imediato, espontâneo, sem necessidade de qualquer intervenção administrativa anterior."

Embora paladino da corrente que vê no lançamento ato administrativo e não procedimento ("ato administrativo de aplicação da norma tributária praticado por órgão da administração" - op cit, pág. 129), ALBERTO XAVIER reconhece que pode haver um procedimento administrativo tributário desdobrado "em atos de iniciativa processual que são as declarações de impostos em atos de caráter instrutório, os exames contábeis, as avaliações, as vistorias, conclui esse procedimento por um ato conclusivo que é o lançamento tributário, entendido corretamente como ato;"

Por outros caminhos que não a teoria da incidência da regra jurídica, perfilhada por outros autores citados, conclui não muito distanciadamente:

"Uma palavra para concluir no sentido de explicar como decorre a dinâmica da obrigação do imposto. Ela é constituída pelo fato imponível em conjugação com a lei. Verificando o lançamento, dá-se origem à chamada situação abstrata, ao crédito de imposto. Com o vencimento, verifica-se a exigibilidade do crédito. Com a inscrição para a cobrança verifica-se a executoriedade de do crédito. Então, temos de distinguir os momentos da constituição e exigibilidade e de executoriedade."

Outro autor com substancial contribuição ao estudo sistematizado do lançamento é JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (in "Tratado de Direito Tributário Brasileiro", vol. IV - Lançamento Tributário

Brasileiro, Forense, Rio, 1981).

Mais atreito a formulações jurídico-positivas do que lógico-jurídicas, confessadamente preocupado em interpretar o ordenamento jurídico positivo, o festejado Autor concilia os textos do CTN que falam em procedimento com aqueles que deixam presumir a tese do ato administrativo, lecionando, à pág. 105:

"A atividade administrativa de lançamento se resolve num agir (conduta especificamente normada) no qual se distingue um "fieri" (o procedimento de lançamento) e um "factum" (o ato de lançamento). Os atos administrativos - e pois o lançamento - são metas que se não podem de ordinário alcançar senão por determinados caminhos, os procedimentos administrativos."

Sempre assentado nos textos legais, esclarece SOUTO MAIOR BORGES:

"O que se homologa, nas hipóteses de lançamento por homologação, não é o ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito passivo, tendente a satisfação do crédito tributário."

Na página: 435:

"Quando o C.T.N., no art. 142, caput, define o lançamento como privativo da autoridade administrativa, está se referindo ao ato, e não ao procedimento de lançamento. Só o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa. O procedimento pode vir a ser integrado, sem nenhum óbice legal, com a participação dos particulares, em via contenciosa ou não. Mas como todo procedimento corresponde a um vir-a-ser (fieri), tendente a um ser (factum), só o ato de lançamento inova o ordenamento jurídico. E o ato, esse sim, é privativo da autoridade administrativa, mesmo nas hipóteses de lançamento por homologação."

Às páginas 440/441:

"Com referência ao direito positivo brasileiro, não há como resolver-se a aparente inconformação entre o conceito genérico do lançamento e sua modalidade específica, que é o lançamento por homologação, senão me diante essa via; a consideração do lançamento tanto

como ato, quanto como procedimento. E, para os efeitos do art. 142, as operações de quantificação estão referidas expressamente ao procedimento de lançamento. Por isso mesmo, não constituirão necessariamente o conteúdo do ato que dele emana. Até porque, se assim não fosse, o conteúdo do ato de homologação, não tendo correspondência com o art. 142, caput, 2ª parte, estaria fora da definição normativa do lançamento. É portanto irreduzível, em face do direito posto, esse dualismo. Sob esse prisma combinam-se harmonicamente o art. 142, genérico, e o art. 150, específico, do C.T.N. Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)."

A partir dos conceitos de homologação fornecidas pelo Direito Administrativo, que SOUTO MAIOR BORGES aceita como aplicáveis, em linhas gerais, ao Direito Tributário, entende o Autor que, em vistas ao lançamento por homologação, são necessárias algumas adaptações.

O lançamento por homologação é estruturado como um ato de controle da legalidade da atividade exercida pelo obrigado.

Essa atividade prévia caracteriza-se como um procedimento administrativo, por ser a via juridicamente regulada para a produção do ato jurídico de homologação. A homologação é ato administrativo de controle. A atividade anterior que resultou em pagamento, como aquela que não culminou com o pagamento (casos de IPI e ICM com crédito superior ao débito, no período), são atos controlados. A homologação não é requisito de existência ou validade desses atos, mas de sua eficácia. A eficácia do pagamento não depende de homologação, mas enquanto o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória da posterior homologação esta extingue definitivamente o crédito e integra a "condictio iuris", da liberação do contribuinte.

Ainda perfilhando a lição de SOUTO MAIOR BORGES, tem-se que, na prática, raramente ocorre a homologação expressa. Essa

B.

omissão está prevista e regulada no § 4º do art. 150 do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, este será de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador. Transcorrido esse prazo sem que a Fazenda se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, com as ressalvas de dolo, fraude ou simulação.

Logo, na ausência da homologação expressa pressupõe-se algo não acontecido: o ato concreto da aplicação da lei tributária natural, fixando a prestação tributária.

Mas a homologação ficta, pelo decurso do prazo quinquenal do art. 150, § 4º, não é lançamento. Dá-se eficácia de acontecido a algo que efetivamente não aconteceu. Determina-se à Administração a vedação de efetuar lançamento por homologação ou de ofício, em consequência do decurso do quinquênio.

Se há homologação expressa há ato jurídico administrativo. Se a homologação é tácita, ou ficta, não há ato jurídico administrativo. Mas, decorrido o quinquênio, a homologação ficta, com a eficácia jurídica de extinção do crédito e inviabilidade jurídica do lançamento de ofício.

Enfrentando a questão da decadência, preleciona SOUTO MAIOR BORGES, às páginas 469 e segs. da obra citada:

"São pressupostos de fato diferentes a efetiva e concreta realização da homologação e a omissão desse ato, dentro do quinquênio. Mas o C.T.N. lhes atribui, sob esse prisma, os mesmos efeitos jurídicos. Logo, a hipótese é desenganadamente de ficção de Direito Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o fisco lançar o tributo.

.....
A decadência refere-se apenas e especificamente à homologação expressa, ou seja, à faculdade de expressamente homologar. Não à homologação genericamente considerada, envolvendo pois, nessa qualidade, tanto a homologação "expressa" como a "tácita". Porque é a ho

mologação tácita um sub-rogado da homologação expressa, só esta última é atingida pela decadência.

Mas, são essencialmente distintas ambas. A homologação expressa é ato jurídico administrativo. A homologação ficta não o é, porque consiste apenas num expediente de técnica legislativa pela qual, na ausência do ato, a inércia do fisco produz efeitos que, em tudo e por tudo, se lhe equiparam. Ato omissivo da administração é tão-só a inércia administrativa diante de uma situação subjetiva que, ex vi legis, lhe cobrava um ato omissivo, a homologação expressa.

Para os efeitos do art. 150, § 4º, é irrelevante que o sujeito passivo tenha pago o tributo maior que o devido. Só é relevante, essa circunstância para os efeitos dos arts. 165 a 169 do C.T.N., ou seja, para o pedido de restituição do indébito.

Reversamente, se o sujeito passivo o pagou com insuficiência, pode o fisco lançar o tributo pela diferença. Se não o faz, decai do direito de lançar, quer pela homologação expressa (o que é jurídica e praticamente viável), quer pela revisão da homologação (C.T.N., art. 149, V).

Eventualmente, poderão ser alcançadas pela prescrição tanto a repetição do indébito (art. 169), quanto a ação para a cobrança da diferença do tributo apurada pela administração fazendária (art. 174). Sob esse aspecto, há uma certa simetria entre as posições da fazenda pública e do sujeito passivo."

Em conclusão:

a) nos impostos que comportam o lançamento por homologação, como, por exemplo, o IPI, o ICM e, neste caso, o imposto de renda na fonte, a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado.



d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação ficta, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro.

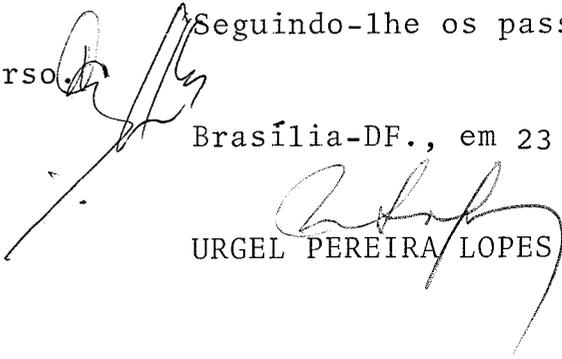
e) as conclusões de "c" e "d" acima aplicam-se (resolvendo os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente indevido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga tributo maior do que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido.

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em caso de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada.

Pelo exposto, penso que é incensurável o Acórdão recorrido.

Seguindo-lhe os passos, voto por negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 23 de setembro de 1983


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR DESIGNADO.

.....