



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
RECURSO Nº : RP/201-0.204
MATÉRIA : IPI
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA : 1ª CÂMARA DO 2º CC
SUJEITO PASSIVO : COMIND BANCO DE INVESTIMENTO S/A.
SESSÃO DE : 22 de maio de 1955
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

IPI - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação, estará precluso o direito de a Fazenda Nacional, lançar de ofício, para cobrar imposto não recolhido, desde que transcorridos cinco anos da data do fato gerador, mesmo que por homologação tácita.

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, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Sérgio Gomes Velloso, que negava provimento ao recurso.


MARIAM SEIF - PRESIDENTE


OSVALDO JOSÉ DE SOUZA - RELATOR

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS, JOSÉ CABRAL GAROFANO e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY. Ausentes os Cons. SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e EDISON GOMES DE OLIVEIRA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

RECURSO Nº : RP/201-0.204
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
SUJEITO PASSIVO : COMIND BANCO DE INVESTIMENTO SA.

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes, que através do Acórdão nº 201-63.580, deu provimento, em parte, ao recurso voluntário de fls. 298/305 interposto pelo contribuinte COMIND BANCO DE INVESTIMENTO S. A.

Com intuito de elucidar, descrevemos os fatos e elementos constitutivo dos autos, leio em sessão o Relatório de fls. 326/333 que compõe o acórdão recorrido.

Em 29/08/85, o presente processo foi apreciado pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ocasião em que, por maioria de votos, foi dado, em parte, provimento ao recurso voluntário, através do supramencionado Acórdão nº 201-63.580 (fls. 325/336), cuja ementa se transcreve:

“IOC - ADIANTAMENTO A DEPOSITANTE - Configura adiantamento, tributado pelo IOC, a satisfação pelo estabelecimento bancário, com recursos próprios, de obrigações de responsabilidade de terceiros, com posterior reembolso, independentemente de ter ou não ocorrido equívoco. Não configura, na hipótese de o reembolso comprovadamente ocorrer no mesmo dia. EXTINÇÃO DO CRÉDITO - Na forma do artigo 150, par. 4º do CTN o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos antes de cinco anos da data do auto de infração, está extinto pela homologação tácita. Recurso provido em parte.”

No voto de fls. 336, que compõe o acórdão recorrido, o Conselheiro Fernando Neves da Silva, examinando as alegações da recorrente, expõe as seguintes razões de decidir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

a) discorda do eminente relator apenas no tocante à extinção do crédito tributário pela homologação tácita, na forma do artigo 150, par. 4º do CTN, das parcelas referentes a fato gerador ocorrido antes de cinco anos da data do auto de infração;

b) reporta aos julgados anteriores e, especialmente, ao Acórdão nº 02-0.091 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e dá provimento ao recurso também para tal fim.

Através do documento de fls. 338, encaminhado ao Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I, do artigo 3º do Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.

Entende a Procuradoria da Fazenda Nacional deva ser reformado o acórdão recorrido, conforme evidenciam os argumentos expostos às fls. 339/341:

a) o presente recurso versa apenas sobre a parte da decisão que julgou extinto o crédito tributário pela ocorrência de decadência por não ter sido homologado o lançamento;

b) se o lançamento é privativo da autoridade administrativa (art. 142 - CTN), no chamado lançamento por homologação, não há verdadeiramente um lançamento e pela simples razão de que o sujeito passivo não se transmuta em autoridade administrativa para esse efeito nem está autorizado pela lei a exercer atividade substitutiva. Daí mesmo a razão pela qual o TRF, em acórdão recente, examinando acórdão semelhante, citado pelo signatário do voto vencido, estabeleceu contagem do prazo decadencial em moldes diferentes para espécie semelhante (FUNRURAL);

c) nesses casos em que houve até omissão do sujeito passivo não pode haver oportunidade para aplicação do art. 150, par. 4º do CTN, pela simples razão de que não houve lançamento de parte do devedor. Ora, conta-se, na verdade, o prazo a partir da ocorrência do fato gerador quando este é apontado pelo sujeito passivo. Pensar o contrário seria exigir da fiscalização tributária um ônus que não pode suportar, ou seja, aquele de controle constante de todos os contribuintes de um determinado imposto, inclusive quanto às possíveis ocorrências de fatos geradores. A legislação tributária foi editada no interesse de uns e outros, sujeitos passivos e sujeitos ativos;

d) além do mais, há que se considerar, na espécie dos autos, que a ocorrência do fato gerador não acusada pelo sujeito passivo se equipara à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do par. 4º, parte final, do art. 150, do CTN. Sendo assim, mesmo que se não expose tese da contagem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte para a decadência em casos tais, força é considerar que a omissão do sujeito passivo somente pode ser considerada dolosa porque outra coisa não é o ocultamento da ocorrência do fato gerador. Nesse caso é o que ocorre.

e) o subtrair o conhecimento da ocorrência do fato gerador à autoridade administrativa tributária é ato ilícito. Não há como negar esse fato e, por isso mesmo, a declaração falsa para fins de imposto sobre a renda é crime;

f) não há porque, na espécie dos autos, conferir ao sujeito passivo o benefício do decurso do prazo, através da decadência nos moldes aventados pela maioria do Conselho de Contribuintes, ainda mais quando ele imbuído de ilicitude, visando, a toda evidência, iludir o pagamento do imposto devido. A própria aplicação do art. 173, do CTN, como quer o signatário, por todos os moldes ilustres, do voto vencido, fica ultrapassada pela ocorrência da ilicitude já mencionada linhas atrás. Quem age com ilicitude não pode esperar o amparo da legislação tributária, ainda mais quando essa mesma legislação já contém dispositivo que apena o praticante do ato com a retirada do prazo de decadência dos moldes normais.

Através do despacho nº 1017 (fls. 343), o Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso interposto pelo representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recurso Fiscais, decisão não unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, par. 2º).

Às fls. 349/353 apresenta suas contra-alegações ao recurso especial interposto, onde, em síntese, aduz:

a) não pode restar dúvida de que, tendo o contribuinte agido na forma da lei, praticando todos os atos enumerados no art. 142, deve a fiscalização fazer o lançamento por homologação (se apuração do contribuinte estiver correta), habilitando-se a cobrar o tributo que não foi pago e para cuja cobrança ela dispõe do prazo de cinco anos, que ficam sujeito à prescrição e não à decadência. Nessa hipótese é que se dá o lançamento por homologação, isto é, quando a autoridade aprova atividade, o procedimento que o contribuinte desenvolve e que coincide exatamente com os procedimentos enumerados no art. 142 do CTN;

b) o que se imputa ao contribuinte é não ter pago o imposto sobre determinados lançamentos. Ora, se, como entende o Banco Central do Brasil, tais lançamentos configuravam operações tributadas pelo IOF, é evidente que não houve qualquer ocultação de fato gerador do tributo, pois as operações estavam espelhadas nos livros e registros do contribuinte. As instituições financeiras, como se sabe, sofrem fiscalização diuturna por parte das autoridades do Banco Central do Brasil, não ocorrendo, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

relação a tais instituições, a hipótese aventada no recurso ora impugnado. Na realidade, os zelosos inspetores do BACEN mantêm controle constante de todas as operações praticadas pelas instituições financeiras e o quinquênio estabelecido na lei é tempo mais do que suficiente para que a fiscalização tome conhecimento de toda e qualquer operação realizada por instituição financeira.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

VOTO

CONSELHEIRO OSVALDO JOSÉ DE SOUZA, RELATOR

É matéria assente e pacificada neste colegiado que se “deve distinguir a decadência tributária prevista no art. 173, inciso I e II, e a decadência tributária disposta no art. 150, parágrafo 4º, tudo do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. O primeiro refere-se ao prazo decadencial a ser observado pela Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário por lançamento de ofício, porque os dispositivos impõem-se às obrigações fiscais que obedecem, por parte do sujeito passivo, a modalidade de lançamento com base na declaração do mesmo.

De outra natureza, o lançamento por homologação, que tem lugar, quando o contribuinte, por força da lei antecipa o pagamento do tributo, mesmo com insuficiência, sem o prévio exame da autoridade Fazendária, e, este torna conhecimento dessa atividade e expressamente a homologa, com prazo de (5) cinco anos”. (Acórdão 202-06.192 de 17/11/93 - Conselheiro José Cabral Garofano).

Para aclarar toda a questão lanço mão do magistral voto proferido pelo Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES no acórdão de nº CSRF/01-0.370:

“Nos precisos termos do art. 150, par. 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo para a autoridade administrativa homogar 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 do dolo, fraude ou simulação.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

“ 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. 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, Borsol, Rio, 1953, 2ª Ed., Tomo XXII, pp. 16 e segs), o débito tem como contrapartida o direito; a obrigação é correlata como 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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.

Apoiando 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 do 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, mesmo autor (op. cit. págs. 326/7), aduziu cinco conclusões a seguir resumidas:

a) o lançamento é um momento lógico-jurídico que existe 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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 acrescentar a exigibilidade (pretensão e correlativa obrigação) ao conteúdo da preexistente relação jurídica tributária que nascerá 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 desobedeceram 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.

Insurge-se o celebrado Autor contra a tese de 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

d) “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 do 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 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 nascerá 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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, nascido para o sujeito ativo, a obrigação tributária atinge o grau eficaz máximo.

Depois de veementes reparos às teorias que vêem 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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

Também ALBERTO XAVIER (lançamento; in “Curso de Direito Tributário”, obra coletivo, Saraiva: Centro de Estudos de Extensão Univesitária, 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

executoriedade 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 à 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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 mediante 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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 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 (cinco) 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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 homologação 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 par a cobrança da diferença do tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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, 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 (ressalvando 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº : 10168/007.022/85-22
ACÓRDÃO Nº : CSRF/02-0.456

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.

Assim, assumindo as razões de decidir elencadas no voto citado, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 1995


OSVALDO JOSÉ DE SOUSA

