



MINISTÉRIO DA FAZENDA

VRM

Sessão de 30 de novembro de 1989.

ACORDÃO N.º CSRF/02.0.318

Recurso n.º RP/201-0.240 - IPI

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO S.A.

IRF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECA - DÊN CIA. - 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, ressalva dos 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, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros SEBASTIÃO BORGES TAQUARY (Relator), HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS e ITAMAR VIEIRA DA COSTA. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES. Ausente justificadamente o Conselheiro Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões-DF, em 30 de novembro de 1989.

  
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR DE  
SIGNADO

  
JÚLIO CÉSAR GONÇALVES CORREIA

- PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

VISTO EM  
SESSÃO DE:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10168/013.303/86-87

RECURSO Nº: RP/201-0.240

ACÓRDÃO Nº: CSRF/02-0.318

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO S.A.

R E L A T Ó R I O

O venerando acórdão recorrido (fls. 43/48), acolhendo a tese adotada nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, até então, acolheu preliminar de decadência, suscitada no recurso voluntário e deu provimento a esse apelo, aos fundamentos assim ementados:

"IOF - 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 CTN)."

Esse acórdão tem este relatório, que bem resume e informa a matéria de fato, que leio e transcrevo: (fls. 45/52).

"Através do auto de infração, datado de 27 de maio de 1986, o Banco Central do Brasil intimou o Banco Mercantil de São Paulo S.A. ao recolhimento, a título do IOF da importância de Cz\$ 67.788,06 (Ses-

7,

Acórdão nº-CSRF/02-0.318

senta e sete mil, setecentos e oitenta e oito cruzados e seis centavos). mais juros de mora sobre original tributo e multa de 40%, por falta de cobrança e recolhimento de Imposto sobre Operações de Câmbio - importação, realizada com a empresa J. ALVES VERÍSSIMO S.A. - Indústria, Comércio e Importação, conforme contrato de câmbio nº 251.441, de 20 de janeiro de 1981.

Às folhas 115 e seguintes, o Banco intimado apresenta sua impugnação, cuja síntese é a seguinte:

Trata-se de importação realizada em 1980 por J. ALVES VERÍSSIMO S.A., ao amparo das guias de importação nºs 18-80/075021, 18-08/088345 e 18-08/089854. "Esta incidência (IOC) não existia e foi criada pelo Decreto-lei nº 1.783/80. Logo não podia ser cobrado no mesmo exercício em virtude do disposto no artigo 154, parágrafo 29, da Constituição Federal." Relata os seguintes acórdãos, todos proferidos sobre a matéria: O RE 97.749.0-SP; RE 97.760.1-SP; Agr. Reg. 93.579-7 e AMS nº 91.597-7. E acrescenta que "o auto de infração pretende cobrar imposto claramente indevido, e é, portanto, indevido."

Mais adiante, na sua impugnação, argumenta que J. ALVES VERÍSSIMO, na época, impetrou Mandado de Segurança, que lhe foi concedido, conforme acórdão do Egrégio Tribunal Federal de Recursos (Ap. em Mandado de Segurança nº 97.247-SP, Relator Ministro SEBASTIÃO ALVES DOS REIS), já passado em julgado, porque o "cumpra-se" o acórdão é de 06.01.1983. Pelo exposto, conclui que o Banco Central do Brasil não pode desconhecer a decisão judicial, pois foi a autoridade impetrada e da decisão foi notificada. E, se o imposto não pode ser exigido do contribuinte, não pode também, "a fortiori" do responsável.

O Banco Central do Brasil, apreciando a impugnação, manteve a exigência, mediante julgamento em primeira instância, conforme Decisão DEPAD nº 86/057, de 23.09.1986, tudo às folhas 19 até 24 deste processo administrativo fiscal, Embasa sua decisão, reconhecendo, inicialmente, que "a incidência do tributo instituído pelo Decreto-lei nº 1.783/80, sobre fatos geradores ocorridos em 1980, afronta o princípio da anterioridade consagrado no parágrafo 29 do artigo 153 da Constituição Federal. E o Poder Judiciário, a exemplo da decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal

Acórdão nº-CSRF/02-0.318

Federal, já se manifestou pela inconstitucionalidade da exigência daquele tributo no próprio ano da sua criação. No caso vertente, o contrato de câmbio nº 251.441 "- continua a apreciação do BACEN à impugnação -" teve seu fechamento no dia 20.01.1981, com posterior liquidação. "Consigna, ainda, o BACEN que consoante o disposto no MNI 4.4.2.4 ocorre o fato gerador e torna-se devido o Imposto sobre Operações de Câmbio relativas a importação de bens e serviços, no ato de liquidação do contrato de câmbio. E, assim, "fica prejudicada, portanto, a sentença proferida no Mandado de Segurança".

E, finalmente, a respeito da alegação do Banco impugnante, segundo a qual, se o imposto não podia ser exigido do contribuinte, não o pode, também, do responsável, o BACEN invoca a aplicação do artigo 121 e seu parágrafo único, itens I e II do C.T.N., que dispõe serem sujeitos passivos tanto o contribuinte como o responsável, este quando sua obrigação decorre da disposição legal, apesar de não revestir a condição de contribuinte. "São as instituições autorizadas a operar em câmbio, pela Lei nº 1.783/80, art. 3º, III, arroladas como responsáveis pelo recolhimento do IOF, nas operações de câmbio."

Inconformado com a decisão do BACEN, recorre o Banco Mercantil de São Paulo S.A., afirmando que "foi notificado da concessão do Mandado de Segurança liminar e - é claro - devia abster-se, como responsável (Decreto-lei nº 1.783/80, art. 3º ) de reter o tributo e recolhê-lo." Quanto ao contrato de câmbio, sustenta que foi liquidado no mesmo dia. Mas adiante, afirma que "no caso em exame, o fato gerador do IOC exigido ocorreu em 20 de janeiro de 1981". E passa, agora, a argumentar no recurso, que sendo o IOC imposto incluído entre aqueles cujo lançamento é feito por homologação, para o que a lei não fixa prazo, sendo, logo, de cinco anos. Em consequência, aduz o recorrente, "decorridos cinco anos a contar de 20 de janeiro de 1981, ou seja, em 20 de janeiro de 1986, a Fazenda decaiu do direito de lançar o imposto".

Distribuído o recurso ao ilustre Relator OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, o julgamento converteu-se em diligência, na sessão deste Conselho em 27 de janeiro de 1987 (fls. 34), tendo em vista o voto que reconhece ter a recorrente fundamentado seu recurso em argumento não invocado na impugnação. Esta se escuda exclusivamente na decisão ju-

Acórdão nº-CSRF/02-0.318

dicial, que diz ampará-la. Já no recurso, abandonando esta tese, apela para a decadência do direito. Como sobre o alegado não teve oportunidade de manifestação a autoridade de instância, em preliminar do mérito, decidiu o Conselho o retorno do processo à origem.

Retornando o processo, face interpretação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/02-0.177) que julgou cabível o prazo de decadência (artigo 150, parágrafo quarto do C.T.N, na circunstância em que não se verificou antecipação de pagamento do IOF pelo sujeito passivo, busca o BACEN orientação do seu Departamento Jurídico, que anexa Parecer DEJUR - 296/86, de 14.05.1986, xerox, mas que não se refere ao caso específico deste processo, e juntado apenas a título de paradigma.

As fls. 44, o BACEN, tendo em vista solicitação deste Segundo Conselho de Contribuintes, in forma que a orientação do BACEN "é" no sentido de que, ausente qualquer antecipação de pagamento do IOF pelo sujeito passivo, o direito de sua exigência pela autoridade administrativa (lançamento) subordina-se ao prazo decadencial a que se refere o artigo 173, inciso I, do CTN, vale dizer, cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". E, que, a nova argumentação do recorrente não é de molde a repercutir na decisão de manter o crédito tributário, adotada por aquela autoridade.

Retorna o processo a este Conselho, e redistribuído em 26.05.1987, por término de mandato do ilustre Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA."

Acrescento que a Fazenda Nacional, inconformada, interpôs o recurso especial, de fls. 55/57, sustentando que incorreu, no caso, a decadência do art. 150 § 4º, do CTN, porque na hipótese de lançamento por homologação, o sujeito passivo está obrigado a antecipar o pagamento do tributo, e, aqui, esse pagamento não fora antecipado, remento, por isso, o prazo decadencial para o inciso I do art. 173, do mesmo Diploma legal.

O recurso veio com citações doutrinárias e com a-



Acórdão nº-CSRF/02-0.318

resto do extinto TFR, os quais leio para esta Câmara Superior.

O apelo foi admitido pelo despacho de fls. 59 e  
contra-minutado pelas razões de fls. 63/64.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/02-0.318

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator designado

Com a devida vênia, não acompanho o voto do ilustre Relator, pela razões alinhados na sequência.

Vê-se no Auto de Infração de fls. 01, lavrado em 07.07.86, que os fatos geradores ocorreram em 09.03.81 e 28.02.83. Portanto, o lançamento foi efetuado depois de decorridos 5 (cinco) anos das datas desses fatos geradores.

Cuida-se de matéria sujeita ao lançamento por homologação.

Sobre tema análogo escrevi no voto do Acórdão número CSRF/01-0.370, de 23.09.83:

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, porpor 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 obriga-

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 nascera 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.



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

A

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.

7.

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 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 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

7.

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 mediante essa via; a consideração do lançamento ~~tanto~~

7.

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~~

17.

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~~ hq

3,

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 (resalvando 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.

Não modifiquei meu entendimento a respeito.

Nessa linha de pensamento, nego provimento ao recurso especial.

  
URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR DESIGNADO

Acórdão nº-CSRF/02-0.318

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO SEBASTIÃO BORGES TAQUARY

A hipótese, ora em julgamento, registra alguns precedentes, nesta Câmara Superior e nas duas Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes, pelos quais, por maioria, emerge o entendimento de o prazo decadencial é de cinco anos a contar do fato gerador, em lançamento por homologação, tenha ou não havido antecipação do pagamento do tributo, eis que a simples omissão do Fisco, no caso, importa em homologação ficta, segundo o entendimento de Souto Maior Borges, acolhido pela maioria desses colegiados administrativos fiscais. Aliás, eu, também, já votei nesse sentido, ou seja, acolhendo essa decadência, pelo art. 150 § 4º, do CTN.

Todavia, já há algum tempo reformulei meu entendimento, principalmente, após conhecer a doutrina de Fábio Fanucchi, in seu "Curso de Direito Tributário", pág. 347/348, bem como a decisão do extinto TFR e hoje Superior Tribunal de Justiça, na apelação Cível nº 75.165, todas transcritas nos autos, as quais transcrevo neste voto e leio, para esta Câmara Superior. Verbis:

"Pela ordem, mesmo antes de ser citada como forma extintiva do crédito tributário, a decadência aparece a primeira vez no Código Tributário Nacional, no parágrafo 4º do artigo 150, que trata do direito da Fazenda Pública à homologação do pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo. Já se sabe que no lançamento por homologação o sujeito passivo procede ao pagamento mesmo antes de constituído o crédito e que o sujeito ativo tem o direito de, examinando os pressupostos que cercam o fato gerador da obrigação determinante da antecipação de pagamento tributário, expressamente homologar o procedimento do sujeito passivo, ou negar-lhe aprovação. Se o não fizer no prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, perderá o direito à homologação expressa, considerando-se tacitamente homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação, no procedimento do

m.

Acórdão nº-CSRF/02-0.318

sujeito passivo. A ressalva final não significa que, nos casos de vícios no procedimento do sujeito passivo nesse tipo de lançamento, não haja caducidade do direito da Fazenda exigir a satisfação da obrigação tributária, como se disse. A decadência existe, só que será contada de um termo inicial diverso daquele que marca o fato gerador". (eugri fei).

Por outro lado, pode-se apurar que a atual tendência do Tribunal Federal de Recursos é neste mesmo sentido, servindo de exemplo os Embargos na Apelação Cível nº 75165, julgados pela 2a. Seção, que engloba todas Turmas que se ocupam de Direito Tributário, e cuja decisão teve ementa onde se lê:

"Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo antecipar o pagamento. A falta deste - que é a hipótese dos autos - ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e à época de recolhimento, configura conduta omissiva, autorizando o lançamento "ex-offício"; neste caso, o prazo de cinco anos para o Fisco "constituir o crédito" de ofício começa a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". (CTN, art. 173, I), (ETFR 52/58)."

Realmente, considero que da regra do art. 150, do Código Tributário Nacional consta, como requisito essencial, a antecipação do pagamento, para que haja lançamento sujeito à homologação do Fisco.

A decadência, como a prescrição, flui num lapso que medeia entre um termo inicial e um termo final. Para que a parte credora decaia de seu direito de perseguir seu crédito é preciso que ela tenha conhecimento inequívoco desse termo inicial e, após ele, cinco anos em omissão a qualquer pretexto, é que ocorre essa decadência.

No caso, entendo que o Fisco não teve conhecimen-

7.

Acórdão nº CSRF/02-0.318

não adiantou pagamento e, por consequência, não havia o que homologar, nos exatos termos do art. 150 e não se poderia tomar a data do fato gerador, inclusive, para a contagem dessa decadência.

Entendo e já assim entendi há algum tempo, que a regra aplicável à hipótese é a do art. 173, inc. I, do CTN, ou seja, a partir do 1º dia útil do ano seguinte ao do fato gerador. E, em assim contando o prazo decadencial, essa prejudicial ainda não ocorreu, conforme está claro dos autos.

Voto, pois, no sentido de dar provimento ao recurso.

7.

*Sebastião Borges Taquary*  
SEBASIÃO BORGES TAQUARY - RELATOR