



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10325.001385/2003-74
Recurso nº 144.044 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.701 – 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria IRPJ - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARROW TRANSPORTES LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

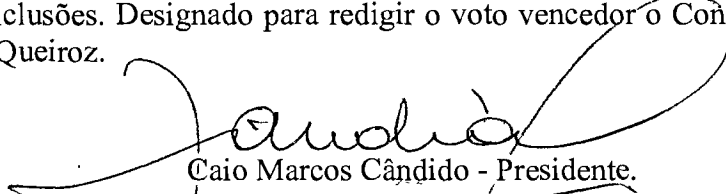
Ano-calendário: 1998

Ementa: IRPJ. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Filio-me ao entendimento de que a homologação de que trata o dispositivo do artigo 150, do CTN, diz respeito não ao pagamento antecipado da obrigação tributária, mas à atividade exercida pelo sujeito passivo, no sentido de apurar o valor do imposto, se devido, ou de constatar sua inexistência, como, por exemplo, no caso da apuração de prejuízo fiscal, oportunidade em que faz constar dos seus registros contábeis e fiscais, com transparência, os eventos que ensejaram o resultado negativo do período base encerrado, justificando, assim, o não recolhimento de qualquer valor a título de tributo, porque indevido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Viviane Vidal Wagner (Relatora) e Carlos Alberto Freitas Barreto que acompanhava pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.


Caio Marcos Cândido - Presidente.

Viviane Vidal Wagner - Relatora.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado.

Editado em: 12 AGO 2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face de acórdão proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário de IRPJ e, por maioria de votos, acolheu a preliminar em relação à CSLL. O referido acórdão restou assim ementado:

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. PRAZO – O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ e ao PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, §4º, do CTN. Acolhida a decadência tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 21/05/2004 e o decurso do prazo fatal para o fato gerador mais recente deu-se em 31/12/2003.

Ementa: DECADÊNCIA. CSLL. PRAZO. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSLL é regida pelo artigo 150, §4º, do CTN.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial com fulcro no art. 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria nº 147/2007. Apontou contrariedade à lei quanto à decisão sobre a CSLL, alegando, em síntese, que não haveria como negar a aplicação válida do art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, o qual se aplicaria a todas as contribuições para o financiamento da Seguridade Social, em face da inexistência de decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Quanto ao IRPJ, alegou divergência jurisprudencial quanto ao prazo decadencial para lançamento ante a ausência de recolhimento do imposto, colacionando acórdãos paradigmas que aplicavam o prazo previsto no art. 173 do CTN.

O recurso especial foi admitido pela Presidente da Câmara recorrida (Despacho nº 103-0048/2009, fls. 414-416), apenas em relação ao IRPJ, haja vista a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, que fez o recurso perder o objeto no tocante à CSLL.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O presente recurso preenche todos os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido e apreciado.

A questão do termo *a quo* do prazo decadencial é o que se discute neste caso. Para se definir qual a regra aplicável, impõe-se, inicialmente, a delimitação de alguns parâmetros estabelecidos pelo sistema tributário brasileiro em relação ao instituto da decadência.

Sabe-se que, na seara tributária, decadência é a perda do direito do sujeito ativo de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Tendo em vista esse conceito, entendendo, respeitadas as posições em contrário, que o art. 150 não traz nenhum prazo decadencial. Explico.

São três as modalidades de lançamento previstas no CTN: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direito ou de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150). Interessam neste momento os dois últimos.

O lançamento de ofício ocorre sempre que verificado o descumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo, funcionando em caráter supletivo. Dentre as hipóteses de lançamento de ofício do art. 149, a do inciso V é a que se relaciona com a regra do lançamento por homologação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

*V - Quando se comprove **omissão ou inexatidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (destaquei)*

Lançamento por homologação, a seu turno, ocorre nos casos de tributos que, por sua natureza, têm o recolhimento exigido do devedor antes de qualquer manifestação da autoridade tributária, como é o caso dos tributos indiretos e dos que exigem retenção na fonte, por exemplo. Nesse sentido, prevê o CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

No lançamento por homologação, o contribuinte tem o dever de apurar e recolher o tributo – não aquele que entende devido, mas o que a legislação tributária assim

determina. Apurando e recolhendo o tributo, o crédito estará extinto, por homologação, em relação ao que foi recolhido. É o que dispõe o parágrafo 1º do art. 150 do CTN:

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (destaquei)*

O que se homologa, assim, é o dever de antecipar o pagamento do crédito tributário. Ocorre o lançamento pela apuração e pagamento, o qual deve ser posteriormente homologado para que se dê a extinção do crédito de forma definitiva. Nenhuma atividade do contribuinte diferente de pagar deve ser considerada no momento da homologação, pelo que se depreende dos parágrafos seguintes do mesmo artigo:

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Tendo em vista a segurança jurídica das relações tributárias, o legislador optou por fixar um prazo, de modo a não deixar transcorrer *ad eternum* sem manifestação da autoridade administrativa sobre o pagamento efetuado, prevendo a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário, nos termos do parágrafo 4º do referido artigo:

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; 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. (destaquei)*

Claramente, aqui, o legislador complementar delegou ao legislador ordinário a possibilidade de alteração do prazo em que ocorre a homologação tácita (art. 150, 4º). A 'lei' a que se refere o dispositivo é aquela que "atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (art. 150, caput).

Por outro lado, o prazo decadencial deve ser estabelecido em lei complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal. Com esse pressuposto, o Egrégio Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8 para declarar a inconstitucionalidade de dispositivos de leis ordinárias que tratavam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Assim, da inteligência do art. 150, é possível extrair que a decadência não afeta o lançamento por homologação, pois, uma vez realizado o pagamento, ou a Administração Tributária o confirma expressamente ou deixa transcorrer o prazo de homologação (cinco anos) e esta ocorre de forma tácita. O prazo para essa homologação pode ser alterado por lei ordinária, diferentemente do que ocorre em se tratando de prazo decadencial, a ser estabelecido em lei complementar.

Caso seja constatada omissão ou inexatidão do recolhimento, a Administração Tributária tem o dever legal de efetuar o lançamento de ofício. É o que prevê o art. 149, inciso V, do CTN. Em outras palavras, o lançamento de ofício, nesse caso, substitui o lançamento por homologação e deve seguir as regras previstas para ele.

Cito a lição do juiz federal Leandro Paulsen (¹), ao comentar o inciso V do art. 149:

“Tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte não cumpra sua obrigação integral ou parcialmente. O lançamento por homologação depende da colaboração do sujeito passivo no sentido de apurar corretamente o seu débito e pagá-lo. Caso isso não ocorra, abre-se espaço para o lançamento de ofício. O Fisco agirá nos casos de omissão do contribuinte ou de inexatidão, rejeitando os valores por ele indicados como devidos e efetuando o lançamento que entender correto.”

O prazo decadencial para o lançamento de ofício é previsto no art. 173 do CTN:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Note-se que a regra da decadência, como modalidade de extinção do crédito tributário, encontra-se inserida na Seção IV – “Demais modalidades de extinção”, enquanto o art. 150 encontra-se localizado na Seção II – “Modalidades de lançamento”.

Ao determinar que a atuação da “Fazenda Pública” ocorra dentro do lapso de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173), o legislador estabeleceu o parâmetro de atuação substitutiva em relação ao lançamento por homologação.

Logo, se o lançamento por homologação não foi efetuado porque o contribuinte não apurou e recolheu o tributo devido (omissão) ou o apurou e recolheu de forma incorreta (inexatidão), a Administração Tributária terá o poder-dever de realizar o lançamento de ofício no prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo deveria ter sido apurado e recolhido.

Conclui-se, pois, que o prazo decadencial refere-se, sempre, ao prazo para lançamento de ofício e encontra-se previsto no art. 173, I, do CTN. O parágrafo 4º do art. 150 do Codex aplica-se somente ao ato homologatório, o qual só pode se realizar em relação aos valores recolhidos. Em havendo diferenças apuradas pela autoridade fiscal, esta deve efetuar o lançamento dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, I.

Diante dessa conclusão, eventual constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, consoante previsto na parte final do parágrafo 4º do art. 150, impede a ocorrência de lançamento por homologação, apenas isso. A não-homologação tácita deve ser a única consequência a ser extraída da inteligência desse dispositivo.

¹ Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 2010, p. 1033

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, superando a tese de aplicação cumulativa dos prazos do art. 150, §4º, e 173, I, ambos do CTN, tangencia esse entendimento e firma jurisprudência no sentido de que a falta de pagamento nas hipóteses de lançamento por homologação impõem a observância do prazo decadencial do art. 173, inciso I. Nesse sentido, tem-se o Recurso Especial nº 973.733/SC, que segue o rito do recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), cuja ementa transcrevo a seguir:

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

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

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

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

Na fundamentação do referido julgado lê-se:

[...]

Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISSCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

(...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. *In casu*: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. *Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.* (Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008)

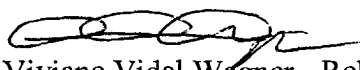
Com a devida vênia, pelos fundamentos já expostos, discordo da tese do C. STJ no que tange à hipótese de pagamento parcial (regra iii, itens 9 e 13 da fundamentação):

(iii) *regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida*: § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário.

Se o contribuinte não efetua o pagamento ou o efetua parcialmente, inexistirá lançamento por homologação de forma expressa ou tácita em relação ao que não foi pago e o Fisco terá o direito de lançar de ofício, observado o disposto no art. 173, I, do CTN. A conclusão, assim, deve ser idêntica tanto para a omissão ou quanto para a inexactidão do recolhimento.

No presente caso, contudo, a tese firmada no STJ se aplica perfeitamente, haja vista a inexistência de pagamento antecipado pela apuração de base de cálculo negativa da CSLL, não havendo que se falar em 'lançamento por homologação' e, sim, apenas, em 'lançamento de ofício', sujeito ao prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

Pelo exposto, e considerando que o interessado foi cientificado do auto de infração dentro do prazo de cinco anos contados na forma do art. 173, I, do CTN, voto no sentido de afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à Câmara *a quo* para julgamento do mérito.



Viviane Vidal Wagner - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Redator Designado

Designado para redigir o voto condutor da presente decisão, relativamente ao instituto da decadência que fora aplicado pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 103-22778, sessão de 06.12.2006, para considerar que em **21/05/2004**, data da ciência do auto de infração ao sujeito passivo, o direito da Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário sobre fato gerador ocorrido em 31/12/1998, à luz do § 4º do art. 150 do CTN, havia sido alcançado pela decadência, porquanto a data limite para o exercício desse direito seria o dia **31/12/2003**, passo às razões que me levaram a divergir da i. Conselheira relatora.

Importante ressaltar que nesta assentada discute-se apenas o lançamento de ofício relativo ao IRPJ, já que a edição da Súmula Vinculante nº 08, pelo Supremo Tribunal Federal, fez com que o recurso especial que também fora interposto em relação à CSLL perdesse seu objeto.

A questão a ser solucionada por este Colegiado é, portanto, quanto à contagem do prazo decadencial a ser observado no caso de lançamento de ofício efetuado a partir de infração fiscal apurada pela autoridade administrativa de fiscalização, ou seja, se ao caso é aplicável a regra de caducidade do artigo 150, §4º, do CTN, como decidido no acórdão recorrido, ou a regra prevista no artigo 173, I do CTN, conforme entendimento externado na decisão de primeira instância e defendida pela PFN no seu Recurso Especial.

Os citados dispositivos do CTN estão assim redigidos:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; 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.

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...).

Filio-me ao entendimento de que a homologação de que trata o dispositivo do artigo 150 do CTN, acima transcrito, diz respeito não ao pagamento antecipado da obrigação tributária, mas à atividade exercida pelo sujeito passivo, no sentido de apurar o valor do imposto, se devido, ou de constatar sua inexistência, como, por exemplo, no caso da apuração de prejuízo fiscal, oportunidade em que o sujeito passivo faz constar dos seus registros contábeis e fiscais, com transparência, os eventos que ensejaram o resultado negativo do período base encerrado, justificando, assim, o não recolhimento de qualquer valor a título de tributo, porque indevido.

Dentro dessa linha de entendimento, peço vênia para transcrever excertos de esclarecedor artigo da autoria do ex-Conselheiro Natanael Martins, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 26, 1997 – p. 61/66, a seguir:

“(...).

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

(...).

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

(...).

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por

declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra *Do lançamento*, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de vista jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar *ex officio* (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, *maxime* em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do *quantum debeatur* sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.



Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).

....

"...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)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$100,00 são, sempre e necessariamente, R\$100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito,

sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexo entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o *quantum* apurado "casa" com o *quantum* recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN".

Para finalizar, e pela pertinência, trago a contribuição do i. Conselheiro Nelson Mallmann, no seu voto condutor do Acórdão nº 104-21.177, sessão de 10/11/2005,

proferido nos autos do processo administrativo nº 10930.001177/2004-18, conforme excertos transcritos a seguir:

“(…)

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a *contratio sensu*, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo

18

Processo nº 10325.001385/2003-74
Acórdão n.º 9101-00.701

CSRF-T1

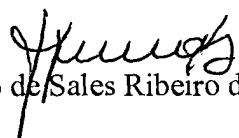
Fl. 10

445
C

credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(...)”.

Por essas razões é que considero não merecer reparo os fundamentos que ensejaram a decisão recorrida, negando, assim, provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado