

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

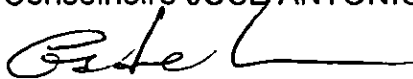
Processo nº. : 10805.002851/92-40
Recurso nº. : 108.793
Matéria: : IRPJ - EXERCÍCIO DE 1.988
Recorrente : IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FORMULÁRIOS LTDA
Recorrida : DRF EM SANTO ANDRÉ (SP)
Sessão de : 18 de março de 1.997
Acórdão nº. : 108-04.052

IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Preliminar acolhida - Exame de mérito prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FORMULÁRIOS LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada. Vencidos os Conselheiros LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA (relator), MARIA DO CARMO RODRIGUES DE CARVALHO e MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 OUT 1997

Processo nº : 10805.002851/92-40
Acórdão nº : 108-04.052

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, CELSO ÂNGELO LISBOA GALUCCI e JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA.



PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108.704.052
RECURSO Nº 108.793
RECORRENTE: IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FORMULÁRIOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FORMULÁRIOS LTDA., empresa com sede na Av. Álvaro Guimarães, nº 1.020, Planalto, São Bernardo do Campo/SP, inscrita no C.G.C. sob nº 61.405.858/0001-20, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação, recorre a este Colegiado.

A matéria objeto do litígio diz respeito a IRPJ, referente ao exercício de 1988, com base na seguinte fundamentação:

- AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - CZ\$ 44.091.123,30

A empresa contabilizou no livro diário nº 32, a amortização de ágio, a débito da conta 7002.00, Despesas de Administração, e a crédito da conta 1201.00, Investimentos, levando a resultado do exercício a importância de CZ\$ 44.091.230,30. Intimada a informar as circunstâncias que levaram a amortização desta importância, relativos a ágio em participações societárias atribuído à empresa incorporada AGGS, a mesma informou que o valor apurado na aquisição da sociedade foi negociado em valor superior ao de mercado, provocando, portanto, uma perda no montante de CZ\$ 44.091.230,30, referente a CZ\$ 29.529.041,19 (ágio) e CZ\$ 14.562.189,11 (correção monetária), refletindo uma redução no patrimônio líquido.

A análise da documentação da empresa revela que não houve aquisição da empresa Universal pela IBF e que nenhuma operação envolvendo o patrimônio da mesma foi efetuado mediante sua avaliação a valor de mercado.

Base legal: Arts. 264, parágrafo 2º e 3º, 325, inciso I, e 387 do RIR/80.

- EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL -
CZ\$ 44.091.123,30.



PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052

A empresa na sua declaração de rendimentos, na apuração do lucro real, excluiu a importância de CZ\$ 47.212.053,50, no quadro 14, considerando tal valor na linha 19, que indica tratar-se de Ajuste por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido. Intimada a esclarecer a origem e fornecer planilhas de cálculo desta importância, informou que, além de se tratar de ágio pago devido a aquisição da Universal pela AGGS, o que faz denotar não ser este valor pertinente ao resultado da empresa, ainda afirma ter excluído na apuração do lucro real, o valor de CZ\$ 44.091.230,30, correspondente a ágio pago. A situação definida pela empresa poderia, no máximo, ser tratada como as contas e lançamentos devedores, cuja hipótese de integrar o preenchimento do quadro 14, somente seria aceitável como "adição", por sua característica de valor contábil levado à débito de determinada conta. Por ser impossível a caracterização do valor na forma definida pela empresa, não pode ser aceito como exclusão na determinação do lucro real.

Base legal: Arts. 262 e 388, inciso I do RIR/80.

Tempestivamente impugnando, a empresa alega que:

- Os auditores fiscais, no Auto de Infração, informam que a descrição dos fatos e enquadramentos legais estão descritas e capituladas nas folhas de continuação em anexo, contudo o anexo não foi entregue, sendo cerceada em seu direito de defesa, tornando nulo o auto de infração lavrado.

- Em preliminar, o período objeto do trabalho fiscal, ano de 1987, não pode ser questionado em razão da decadência do direito de lançar pois, o termo extintivo quinquenal é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173 do CTN), da data do fato gerador, para a homologação, no caso de autolancamento (parag. 4º do art. 150 do CTN), ou da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (parag. único do art. 173 do CTN). Portanto, o fato gerador é o ano de 1987 (de 01 de janeiro a 31 de dezembro), sendo que no dia 31 de dezembro de 1987 houve o fato gerador do imposto de renda, nascendo a obrigação tributária, tendo início o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. No caso em questão, trata-se de assunto do ano base de 1987, portanto, após os cinco anos ditados e garantidos por lei.



PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04,052

- No mérito, não tem a fiscalização razão de autuar, vez que a firma, quando incorporou a empresa AGGS Formulários Contínuos Ltda., não aceitou o valor pago pelo ágio quando da aquisição da firma Universal logo, nenhuma outra atitude teria, senão o de legalmente estornar tal valor através de registros contábeis, cuja incidência tributária já foi feita nas pessoas jurídicas próprias, motivo pelo qual é lícito o estorno nessas condições.

A autoridade singular julgou procedente a ação fiscal em decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Cerceamento do Direito de Defesa

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa a simples alegação do interessado de que não recebeu folha de continuação do auto de infração, quando o mesmo declara expressamente ter ciência do auto de infração e seus anexos e ter recebido cópia dos mesmos, além do que, apresenta impugnação, onde demonstra conhecimento de todos os fatos.

Decadência

A contagem do prazo quinquenal para efeito da constituição de crédito tributário deve ser feita entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração.

Ação fiscal procedente."

Em suas razões de apelo, a Recorrente ratifica as alegações contidas na peça impugnatória, acrescentando que:

- Embora conste a rubrica dos gerentes administrativo e de controladoria nos anexos do auto de infração, a verdade é que a cópia dos mesmos não foi entregue a autuada, ficando cerceada em sua defesa. Tal prerrogativa tem amparo na Constituição Federal. O fato da empresa ter solicitado dilação do prazo para verificação dos dados constantes no auto de infração, por si só, não supre a falha ocorrida, causando vício irremediável no auto de infração, afrontando princípios constitucionais básicos.

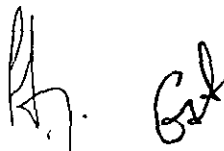


PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052

- No que se refere a multa aplicada, esta não pode subsistir pois, não tem sustentação jurídica, vez que a autuada não deixou de apresentar sua declaração, não constando na mesma declarações inexatas, motivo este que se devida for a multa, a mesma deve ser aplicada reduzindo-se ao mínimo, como ordena a lei.

- Requer seja a decisão reformada na íntegra, decretando-se a anulação do auto impugnado, com o seu conseqüente arquivamento.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one to the left and one to the right of the text 'É o relatório.'

PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052

V O T O VENCIDO

Conselheiro **LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA**, Relator:

Recurso tempestivo, dele conheço.

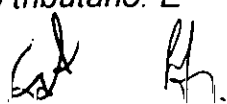
Muito embora conheça a posição majoritária desta Câmara em manifestar entendimento que o lançamento do imposto de renda pessoa jurídica seja da modalidade "por homologação", mantenho meu entendimento que atualmente coincide com a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que o mesmo seja "por declaração", sendo assim, passo a expor as razões pelas quais entendo que no caso em questão não ocorreu a decadência do direito de lançar da Fazenda Pública.

A regra geral do lançamento repousa no art. 142 do CTN que se estende às três modalidades classificadas segundo o grau de colaboração do sujeito passivo com vistas a preparar o lançamento.

A modalidade procedimental fixada no art. 147 do CTN, chamada de lançamento por declaração, para fins de aplicação da objetividade jurídica do art. 142 do mesmo CTN, é caracterizada na cooperação que o sujeito passivo dá à autoridade para praticar a sua obrigação vinculada, obrigatória e privativa de lançar o tributo. Verifica-se no exame do art. 147 do CTN que a participação do contribuinte em tais casos sempre existirá, pois se não ocorrer essa ação ou ato, nunca será concretizada a hipótese de incidência na espécie e, por óbvio, o Fisco só poderá usar de seu direito privativo de lançar depois da participação do sujeito passivo, sob pena de não ter o que lançar.

HUGO DE BRITO MACHADO ensina:

"Ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo oferece à autoridade administrativa informações relativas a esse fato gerador, dando-lhe condições para constituir o crédito tributário. É



PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052

a modalidade de lançamento mais complexa, por envolver conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.

*O IR é um exemplo de tributo lançado **por declaração**. O sujeito passivo declara a renda e os proventos de qualquer natureza, auferidos durante o denominado **ano-base**, bem como todos os outros elementos de fato relevantes para a determinação do valor do tributo. **A autoridade administrativa os recebe, em face destes, emite a notificação de lançamento.***

Se o sujeito passivo não presta a declaração a que está obrigado pela legislação do tributo, a autoridade administrativa tem o dever de efetuar o lançamento de ofício, valendo-se dos meios de investigação a seu alcance em face desta mesma legislação." (Enciclopédia Saraiva de Direito, verbete Lançamento Tributário II, p. 24; grifou-se).

O lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, consoante critério adotado pela legislação vigente, é efetuado imediatamente, logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei, mediante conferência sumária dos respectivos cálculos que decorrem de uma seqüência organizada de atos, ínsita no lançamento, o que lhe dá a característica inconfundível de procedimento, cujo ato final que completa o lançamento é a notificação do contribuinte do crédito tributário apurado.

Parece por demais óbvio lembrar que a referência a **lançamento suplementar** pressupõe a existência de um lançamento anterior ou primitivo praticado pela Autoridade Administrativa, que outro não é senão aquele ocorrido precisamente no ato de apresentação da declaração de rendimentos.

Prova insofismável de que há lançamento tributário logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei, está na contagem do prazo a faculdade de revisão do lançamento em qualquer de suas modalidades.

Ah.

Ed

PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052

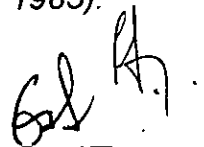
O limite temporal do direito de efetuar o lançamento suplementar (entenda-se, segundo lançamento ou novo lançamento, esta expressão mais correta) é disciplinado no parágrafo 2º, do art. 711, do RIR/80 que estabelece:

"Art. 711, parág. 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do **lançamento primitivo** (Lei nº 2.862/56, art. 29)."

Relativamente à escorreita interpretação e aplicação do dispositivo acima transcrito, a jurisprudência administrativa definiu que o termo inicial da decadência (haja vista tratar-se sempre de um novo lançamento) é o do **lançamento primitivo**, que ocorre quando do ato da entrega da declaração. Veja-se excertos de ementas das decisões do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito da matéria em questão:

"DECADÊNCIA. Em se tratando de lançamento primitivo, conseqüente de revisão sumária à vista de declaração de rendimentos, a notificação ao contribuinte é o primeiro ato de ciência da constituição do crédito tributário ao sujeito passivo e a sua data o termo inicial do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional proceder a novo lançamento." (Ac. 102-19.305, 2ª Câmara, 19.08.82. in Imposto de Renda; Jurisprudência, 10:268-70, Ed. Resenha Tributária, 1983).

"IRPJ. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. A mudança no fundamento legal da exigência caracteriza novo lançamento tributário e, como tal, está sujeito à observância do prazo decadencial. A notificação ao Sujeito passivo deve ocorrer, impreterivelmente, antes de decorridos 5 (cinco) anos contados da data do lançamento primitivo (art. 711, parág. 2º, do RIR/80)." (Ac. 103-06.416, 3º Câmara, 15. 08.84. in Imposto de Renda; Jurisprudência, 21:585-91, Ed. Resenha Tributária, 1985).



PROCESSO Nº 10805.002851/92-40
ACÓRDÃO Nº 108-04.052


Por seu turno, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais igualmente tem decidido na mesma direção segundo o enunciado do Acórdão CSRF 01/0.40, de 14. 01. 80, proferido por unanimidade de votos, publicado na coleção de Acórdãos CSRF - Imposto de Renda; Jurisprudência, nº 3, Ed. Resenha Tributária, às páginas 772 a 782.

Por entender da mesma forma, no caso em tela, não resulta caracterizada a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Nacional em proceder o lançamento, tendo em vista que efetuou o novo lançamento no prazo de 5 (cinco) anos contados do lançamento primitivo, sendo assim, manifesto-me por rejeitar a preliminar de decadência argüida.

No entanto, considerando a posição majoritária desta Câmara que deverá manifestar-se pela decadência do direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento, deixo de examinar o mérito da questão.

É como voto.

Brasília-DF, 18 de março de 1997.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - Relator



Processo nº : 10805.002851/92-40
Acórdão nº : 108-04.052

10.

Recurso nº : 108.793
Recorrente : IBF INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FORMULÁRIOS LTDA

VOTO VENCEDOR

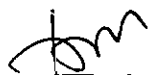
Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL
relator designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênua para dele discordar quanto à aplicabilidade das regras do instituto da **decadência**, na seara do Direito Tributário.

Vejo que a decadência foi suscitada pela empresa, em preliminar, quando da apresentação da impugnação (fl. 26) e reiterada em grau de recurso, no contexto do seu requerimento final para que "*... sejam as presentes Razões apreciadas juntamente com a Defesa apresentada, que neste ato fica ratificada em todos os seus termos, sob pena de cerceamento de defesa ...*" (fl. 46). Assim, é matéria litigiosa sobre a qual deve pronunciar-se este Colegiado em caráter preliminar, antecedendo ao exame de mérito.

Embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que operou-se a **decadência** em relação ao imposto de renda relativo ao período-base de 1.987, que corresponde ao exercício financeiro de 1.988, consoante entendimento que, seguidamente, tenho esposado nos julgamentos perante esta E. Câmara, e acatado pela maioria dos seus membros.

Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no



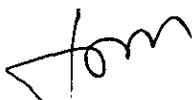
agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo Código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, **como regra**, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os



tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir “... *ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*” (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em **exceção**, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era **exceção** virou **regra**, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o “... *pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: **se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração**, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; **se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo - lançamento por homologação**, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento*

poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.

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 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial 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 tributo, 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 parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

“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.”

Não tenho dúvidas de que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.”

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas, acabam de perder um grande



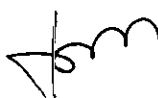
ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada "notificação de lançamento", junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: "*A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade*". E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão "**notificação**", hoje é intitulado, simplesmente, de "**Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos**".

Registro que, a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, 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.

Nada mais falacioso. 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 *contrário sensu*, não homologado 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.

Não é outro o entendimento do respeitado AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que assim se manifesta:

*"A homologação, como ato de declaração de ciência ou de verdade, exige que a autoridade fiscal examine **todos** os fatos praticados pelo contribuinte relevantes para a determinação do imposto ..."* (grifo do original - in "PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A FUNÇÃO FISCAL")

Quero lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Para não alongar, cito a hipótese em que 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. Há nítida homologação daquele resultado, a despeito de inexistir pagamento, porque indevido. O mesmo ocorre, na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir a compensação daquele saldo em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento. Os exemplos são muitos, e os trazidos à colação têm o único objetivo de desmistificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.



Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão que, pela sua clareza, peço vênica para transcrevê-la:

“De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).

Parece-me precipitado assegurar, genericamente, ser o lançamento do IPTU desse ou daquele tipo, uma vez que cada Município é autônomo para definir o seu tributo e a modalidade do lançamento que pretende adotar. Em que pese esse equívoco, não titubearia em acrescentar à essa relação, pelos fundamentos já expostos, o IPVA do Estado de São Paulo, o Imposto de Importação, o ISS da maioria dos Municípios, a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

No caso concreto, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.987. Sabendo que o marco temporal do fato gerador, do imposto de renda das empresas, se consumara, naquele ano, no dia 31.12.87, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.92 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Vejo dos autos que a fiscalização foi iniciada a tempo (15.07.92), tendo transcorrido todo o ano de 1.992 com um único ato escrito posterior, remetido via Fax, para demonstrar a continuidade dos trabalhos da auditoria fiscal (fl. 09). O ato escrito seguinte foi o auto de infração, lavrado nove meses depois do início (06.04.93), quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos atos praticados pela autuada, já que não tipificada a conduta como fraudulenta, porque não agravada a penalidade.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 1.997


JOSÉ ANTONIO MINATEL

