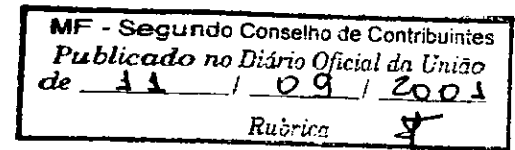




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809
Sessão : 20 de março de 2001
Recurso : 111.455
Recorrente : CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – I – Operando-se a decadência, instituto de direito ininterruptível, perde o ente tributante o direito de constituir o crédito tributário, ainda que pendente questão judicial. II – O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional caracteriza o lançamento de ofício como vinculado e obrigatório, não estando sujeito à eventual suspensão para garantia do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CATERPILLAR BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Adolfo Montelo.
cl/cf/mas



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

Recurso : 111.455
Recorrente : CATERPILLAR BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, instrumentalizado por Auto de Infração, de 11/06/97, no qual foi constituído crédito tributário do Imposto sobre Operações de Crédito contra a Recorrente, por ter realizado operação de câmbio em importação de mercadorias.

Por corretamente relatar os atos processuais, os seus fundamentos e as razões aduzidas, adoto o Relatório de fls. 297 a 302, que abaixo transcrevo:

“Trata-se do auto de infração relativo ao IOF-Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, fls. 157/158, lavrado contra a contribuinte em epígrafe em 11/06/97, que formalizou o crédito tributário no valor total de R\$ 13.471,09, decorrente da falta de cobrança e recolhimento do imposto sobre liquidação de contratos de câmbio na importação, nos termos dos demonstrativos de fls. 153/155 e do "Termo de Verificação", fls. 146/148.

Em procedimento de auditoria, a Autoridade Fiscal constatou os fatos e irregularidades abaixo, descritos às fls. 146/148, onde faz um histórico e defende os fundamentos da autuação:

1) O Decreto-lei n.º 2.434/88 dispõe sobre a isenção do IOF para as operações de câmbio relativas ao pagamento de bens importados, amparadas em guias de importação ou documento equivalente, emitidos a partir de 01/07/88;

2) Entretanto, entendendo que o fato gerador do tributo ocorre na data de liquidação do contrato de câmbio e não na data de emissão das guias de importação, a contribuinte propôs Medida Cautelar com pedido Liminar, fls. 2/15, através do processo 89.0005026-5, de 28/06/89, junto à 3ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, e obteve Medida Liminar assegurando-lhe a celebração e a liquidação de contratos de câmbio,



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

concernentes às guias de importação em questão, sem o recolhimento do imposto, fl. 109;

3) A autuada propôs ainda Ação Ordinária através do processo 89.00005878-9, visando ao reconhecimento de seu direito em promover a celebração e liquidação dos contratos de câmbio referentes às guias de importação, independentemente do pagamento do imposto. Essa ação e a Medida Cautelar foram julgadas improcedentes em primeira instância, em 24/04/90, fls. 76/86, mantendo-se porém, os efeitos da Medida Liminar até julgamento de eventuais recursos;

4) Ingressou então com a Apelação Cível n.º 90.01.135218, no E. Tribunal Federal da 1ª Região, que negou-lhe provimento em 04/03/91, fls. 88/97, pronunciando-se no sentido de que *"A condição imposta no art. 6º do DL n.º 2.434/88 (direito ao benefício para as importações cujas guias fossem emitidas a partir de 1º.07.88), sobre não alterar o fato gerador do tributo (IOF), referindo-se tão somente à hipótese legal de incidência, não fere o princípio constitucional da isonomia tributária, pois trata de maneira igual a todas as pessoas sujeitas aos mesmos pressupostos de fato, sem estabelecer qualquer favor ou privilégio:"*.

5) Opôs Embargos de Declaração na Apelação Cível, fls. 98/101, os quais foram rejeitados. Também foi-lhe negado o seguimento dos Recurso Especial e Extraordinário, fls. 102/105;

6) Por fim, requereu o arquivamento dos autos, o qual foi acatado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em 06/05/96, fls. 106 e 108;

7) Destarte, nenhum imposto foi recolhido pela contribuinte, nos prazos previstos pela legislação, relativo às liquidações correspondentes às guias de importação relacionadas na petição encaminhada ao Judiciário;

8) Acrescenta que o IOF-Imposto sobre Operações Financeiras, foi instituído pelo Decreto-lei nº 1783/80 e teve como administradores o Banco Central do Brasil e, atualmente, a Secretaria da Receita Federal, a teor do Decreto-lei n.º 2.471/88;

9) Nas operações de câmbio os contribuintes do imposto são os compradores de moeda estrangeira. E os responsáveis legais pela cobrança



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

são as instituições autorizadas a operar em câmbio, as quais seriam atuadas em caso de falta de recolhimento;

10) Entretanto, ao recorrer ao Judiciário e por força da Medida Liminar, a contribuinte tolheu a ação daquelas instituições quando da ocorrência do fato gerador, ou seja, a liquidação dos contratos de câmbio para pagamento das importações;

11) As liquidações de contratos de câmbio correspondentes às guias de importação objeto da Medida Cautelar e da Ação Ordinária, relativas ao período de 25/08/89 a 26/09/90, não foram atingidas pela decadência, em conformidade com decisões judiciais do E. Superior Tribunal de Justiça, bem como em função de parecer da Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;

12) Anexa ao auto de infração o parecer PGFN/CAT/1975/96, da Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, fls. 137/141, bem como ementas de acórdãos do E. Superior Tribunal de Justiça, fls. 142/145, e junta o texto integral do acórdão da 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, de 04/12/95, ao julgar o Recurso Especial n.º 69.308/SP, que trata da decadência, fls. 126/132.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 160/200, com as razões de defesa a seguir sintetizadas, assim resumidas nas fls. 197/199:

• argumenta que a sistemática de contagem do prazo decadencial proposta pela Douta Procuradoria não tem amparo legal, porque baseada em jurisprudência genérica de uma das turmas do E. Superior Tribunal de Justiça. Para isso apresenta suas razões de impugnação, resumidas ao final de seu pleito, que se transcreve abaixo:

"1) Diante da natureza declaratória do lançamento, não há como fugir da conclusão de que o "primeiro ano do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado", definido no art. 173, I do CTN só pode ser o ano seguinte ao surgimento da obrigação tributária, pois é ela que será objeto do lançamento para definição do crédito tributário;

2) Não é possível promover uma interpretação e aplicação em conjunto do art. 173 com o 150, parágrafo 4º, à medida



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

que as hipóteses legais tratam de situações distintas e a subsunção merece tratamento individualizado;

3) verificando-se o lançamento por homologação, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, opera-se a homologação tácita com a conseqüente extinção do crédito tributário, não podendo a Fazenda promover qualquer exigência em função da decadência de seu direito (artigo 150, parágrafo 4º - lançamento eficaz/definitivo);

4) A homologação tácita também é uma forma de lançamento, e sua modificação só é possível nas hipóteses expressamente tratadas no art. 149 (dolo, fraude ou simulação). Impossibilitada a modificação, não haverá outro lançamento e, conseqüentemente, a contagem do prazo além dos 5 anos do exercício seguinte ao fato gerador seria inócua, sendo certo que a lei não contém dispositivos inúteis.

5) Como o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória desde o nascimento da obrigação tributária, nos termos do artigo 142, é inaceitável que seu prazo seja contado ao término do prazo de constituição do próprio direito.

6) O r. entendimento seguido pela fiscalização diverge de jurisprudências do Conselho de Contribuintes, do extinto Tribunal Regional Federal e do Supremo Tribunal Federal, no que toca ao prazo inicial e sistemática, promovendo uma confusão de conceitos e dos respectivos prazos de lançamento e de sua revisão;

7) Diante da ausência de antecipação no recolhimento do tributo, afasta-se a hipótese de lançamento por homologação, prevista no artigo 150, parágrafo 4º (não há o que ser homologado, conduta ou recolhimento), aplicando-se exclusivamente, o artigo 173. Se não há o que ser homologado, o prazo é único: cinco anos a contar do exercício seguinte.



Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

8) Admitindo-se a possibilidade de execução judicial sem o lançamento, a partir das declarações e documentos fornecidos pelo sujeito passivo, resta comprovado que o prazo inicial tem como marco o nascimento da obrigação tributária e que o "direito potestativo" começa a contar do exercício seguinte.

9) Caracterizada a possibilidade de execução a partir dos documentos referidos no item anterior, teria se operado a prescrição pela inércia processual da Fazenda por mais de cinco anos, contado o período de vigência da liminar suspendendo a exigibilidade do crédito;

10) Ainda que assim não seja, admitindo-se correta a interpretação seguida pela fiscalização, por implicar em mudança de critério, por força do artigo 146 do Código Tributário Nacional, a nova sistemática de contagem somente valeria par os fatos geradores ocorridos a partir de então;

11) A TR e TRD não são índices de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constituem índices que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal por reiteradas vezes. "

• cita o acórdão 101-90.753, do E. Conselho de Contribuintes, à fl. 199. Conclui, afirmando que, caracterizada a decadência em face do decurso de prazo de 5 (cinco) anos, deve ser cancelado o auto de infração.

• anexa parecer do professor Tércio Sampaio Ferraz Junior, Titular da Faculdade de Direito da USP e Procurador Geral da Fazenda, à época dos fatos objetos do presente auto de infração, fls. 203/221.

• em 30/07/97 protocolou documento requerendo a juntada de textos integrais de vários acórdãos do Conselho de Contribuintes, fls. 229/293, além de transcrever ementas de outros às fls. 225/227. Entre as ementas, destacamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

**"IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -
DECADÊNCIA.**

Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador - 31 de dezembro, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação (art. 150 e §§ do C.T.N.) (Acórdão nº 107-2.787)".

Em face da impugnação oferecida, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento tributário, ementando o julgado como segue:

**"IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E
SEGUROS, OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES
MOBILIÁRIOS – IOF**

Decadência: Não ocorre a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, se no tempo de fluência desta foi ajuizada ação declaratória com medida cautelar, e garantia de fiança, por meio da qual a interessada manifesta sua pretensão de pagar a exação, caso não lograsse êxito na ação judicial.

Isenção nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 2.434/88: Transitada em julgado a sentença que nega a isenção em contratos de câmbio referente as guias de importação emitidas antes de 01/07/88, é devido o recolhimento do imposto.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE".

Inconformada com a decisão singular, da qual tomou ciência em 16/04/99, a Recorrente aparelhou Recurso Voluntário, em 13/05/99, instruído de Liminar concedida nos autos da Ação Ordinária/Outras nº 99.12312-8, que tramita perante a 2ª Vara Federal do Distrito Federal, para eximir a Recorrente do depósito recursal. No Recurso Voluntário, a Recorrente aduz, de forma mais articulada, as mesmas razões da impugnação.

Colaciona no Recurso decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida nos autos do Recurso Especial nº 106.593-SP, de 23/06/98, cuja ementa dispõe:



Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

“Tributário. Constituição Crédito Tributário. Prazo Decadencial. Suspensão. Exigibilidade. Crédito Tributário por Meio de Concessão de Medida Liminar. Arts. 151, III e 173, I – CTN. Art. 63 – Lei 9.430/96.

1. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a Administração tem o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário.

2. O prazo da decadência não se interrompe e não se suspende, porquanto o lançamento deverá ser efetuado no interregno estabelecido no art. 173, I, do CTN.

3. Ocorrência do prazo decadencial. Lei 9.430/96.

4. Doutrina e jurisprudência.

Recurso improvido”.

É o relatório.



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Como visto, trata-se de lançamento tributário realizado contra o sujeito passivo da obrigação tributária, que havia ingressado com medida judicial com o fim de discutir a incidência de norma isentiva do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, na qual viu sua pretensão não atendida em decisão transitada em julgado.

A questão de mérito, relativa à existência da relação jurídica tributária, foi superada pela decisão do Poder Judiciário transitada em julgado. ✕

Ocorre que a liminar concedida nos autos da Medida Cautelar nº XII –263/89, perante a 3ª Vara da Justiça Federal em Brasília, sobreveio à decisão singular, tendo perdido seus efeitos somente quando da decisão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 19/08/91.

A decisão singular fundamenta-se no fato de que a liminar concedida no processo judicial teria impedido que a Fazenda realizasse o lançamento do crédito tributário, com a seguinte exposição decisória:

“O auto de infração é um dos meios para se efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário. Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, podendo ser realizada, inclusive, quando há ação judicial questionando a obrigação tributária.

Situações há, entretanto, que a sentença proferida pelo Poder Judiciário coloca um óbice visando a impedir o lançamento. Nesse sentido, a sentença dada à Ação Ordinária e Medida Cautelar, fl. 086, manteve os efeitos da Medida Liminar, até decisão da instância superior.” (fls. 303).

Ocorre, no entanto, que a decisão liminar, proferida nos autos da medida Cautelar, não criou qualquer óbice à atividade tributária da Fazenda, uma vez que seu comando normativo individual e concreto assim dispôs:

“Concedo a medida liminar para assegurar à autora a celebração e a liquidação de contratos de câmbio, concernentes às guias de importação indicadas, sem o recolhimento do IOF/Câmbio, mediante prestação de caução ou depósito das quantias questionadas, à disposição deste juízo.”



Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

Nenhuma referência aduziu a autoridade judicial ao impedimento de a Fazenda exercer sua atividade funcional tributária, vinculada e obrigatória, não cabendo, assim, o argumento de impedimento do exercício de constituição do crédito tributário.

Os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o *quantum* devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação", constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo "lançamento por homologação" merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento", definindo lançamento como sendo "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Com muita propriedade, Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o "lançamento por homologação":

"A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284.



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”

“Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão, resta a pergunta: “Se a homologação não se coaduna com o lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?”

Tal questão mostra-se fundamental para desvendar a questão colocada neste trabalho pois, considerando ser a Contribuição Social sobre o Lucro um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará o regime jurídico decadencial a que estará sujeita.

Para Paulo de Barros Carvalho, o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios realizados pelo contribuinte.

Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, os termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional.

Entendo que há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias, encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento, como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses têm fortes argumentos para sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e



Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

do Direito Administrativo, que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica-tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e
- (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídico-tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

O ato administrativo de lançamento é privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder, é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale

² op. cit. Pág. 120



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.”

No mesmo sentido, Alberto Xavier³ lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.” ... “Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵, ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio*, *haftung*, relação de

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum*, *shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que, para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade, por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN), pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial), que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídico-tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento” do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento” do art. 150.

Coincide, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponible, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da relação jurídica-tributária.



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

O vocábulo “lançamento” contido no art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato impositivo e de aplicar-lhe a norma jurídica tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídico-tributária, através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente), que faz transparecer a relação jurídico-tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível, então, outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica, podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento”, nestas circunstâncias, não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em que a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa ...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas sim o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que o fato de o contribuinte não cumprir esse dever altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo, seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento, mas, sim, a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma que a administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas, sim, a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídica tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do pagamento da exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

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

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do



Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação do pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo, que deverá reunir todas as informações e elementos integrantes da norma jurídica tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém 10 itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor, uma identificação errônea da prescrição com a decadência, como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova⁶, que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência, como modalidade de extinção do crédito tributário, pois esta se dá na forma indireta. Ao perder o direito à ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica.

E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” –, ao defini-las, mais adiante, inverte, acertadamente, a ordem, dispondo, no art. 173, sobre a decadência e, no art. 174, sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim, podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173; e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

⁶ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

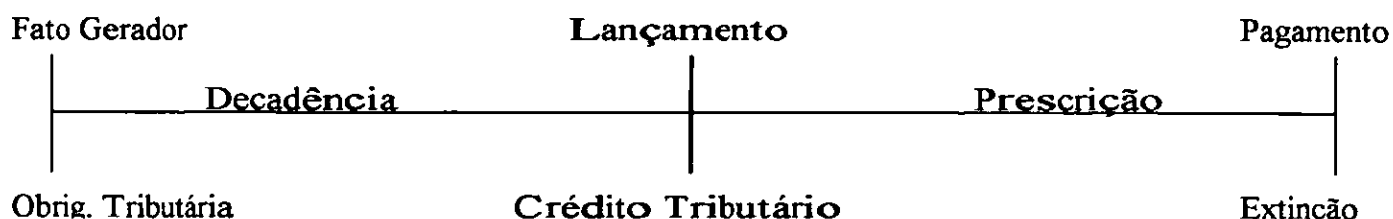


Processo : 13888.000342/97-30

Acórdão : 202-12.809

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário -, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanucchi captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



É exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social sobre o Lucro - CSSL.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173; e (ii) a regra específica para os tributos, cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A REGRA GERAL:

“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.”

A REGRA ESPECIAL:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

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.

§ 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.

§ 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.”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica), marca como termo inicial da decadência o primeiro dia do exercício seguinte à aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mas que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142, ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento” do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois trata-se de uma regra geral, que abarca todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:



Processo : 13888.000342/97-30
Acórdão : 202-12.809

“§ 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.”

Para os lançamentos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos, a partir desse evento, para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação ou dilargamento do prazo, salvo as hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150 para a regra do art. 173, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Aliás, no caso, inimporta se houve pagamento ou não da exação, uma vez que tanto pelo método de cálculo previsto no art. 173, inciso I, como pelo § 4º do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, decorrido está o prazo decadencial, ou seja, ainda que se considere como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao que se poderia realizar o lançamento, os créditos tributários exigidos nestes autos estariam decaídos.

Não podendo a Fazenda alegar, como vimos, que estava impedida de efetuar o lançamento, pois este dever de ofício não poderia ser obstado pelo exercício do Poder Judiciário, e diante dos demais relevantes fatos e razões de direito acima colocados, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em ~~20~~ de março de 2001


LUIZ ROBERTO DOMINGO