



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13971.000355/96-24
Recurso nº : RP/108-0.165
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EX. 1991
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : COOPERATIVA DE CRÉDITO ORGANIZAÇÕES HERING LTDA
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 13 DE MARÇO DE 2000
Acórdão nº : CSRF/01-02.866

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DECADÊNCIA – EX. 1991 – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INAPLICABILIDADE

– A modalidade de lançamento se aperfeiçoa quando ocorre tácita ou expressamente a homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte sem prévio exame da autoridade administrativa, relativamente ao imposto cujo montante tributável é por ele apurado. O principal pressuposto desse lançamento é o pagamento do tributo. Na sua ausência não há como se falar em homologação, regendo-se o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelos ditames que emanam do art. 173 do CTN.

TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL – No curso do exercício correspondente ao ano-base da exigência, a notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento do tributo determina o *dies a quo* do prazo decadencial.

Recurso Especial provido.

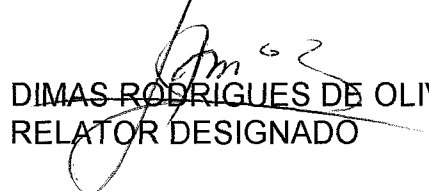
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por UNANIMIDADE de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito por maioria, DAR provimento ao recurso e determinar a remessa dos autos à Câmara de Origem para apreciação do mérito. Vencidos os conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator), Remis Almeida Estol e José Carlos Passuello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-02.866



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **22 JUN 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

Recurso nº : RP/108-0.165
Recorrente : Fazenda Nacional

RELATÓRIO

Foi a contribuinte autuada em decorrência do não recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), no exercício de 1991, ano-calendário de 1990.

Por ocasião da Impugnação (fls. 13/22), alegou-se ser a contribuição social sobre o lucro exigível apenas das pessoas jurídicas com fins lucrativos, razão porque não deveria ser a mesma cobrada da contribuinte, haja vista que a mesma não visa lucros. Para fundamentar a alegação colacionou aos autos vasta doutrina e jurisprudência da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento (fls. 44/48), assim se pronunciado em suas razões de decidir:

"Como se vê, à luz da legislação vigente, ora citada, a Coordenação do Sistema de Tributação, através de seus atos, normativos ou não, interpretou corretamente o regime tributário das Sociedades Cooperativas, definindo-o como sendo o de não incidência em relação a atos cooperativos e, quanto aos demais atos praticados que extrapolem aquela delimitação conceitual, declarou aplicável o regime instituído para as pessoas jurídicas em geral.

(...)

O lançamento fiscal não merece reparos, pois a Lei nº 7.689/88, instituidora da contribuição social em debate, não isentou as sociedades cooperativas de seu recolhimento, assim como, se estas sociedades tem "sobras" e não lucro ou se deve-se tributar parte da receita financeira, revela-se uma discussão inócua, pois a referida lei estabelece, em seu artigo 2º, que a 'base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda'."

Da decisão interpôs a contribuinte Recurso Voluntário (fls. 52/56), aduzindo que embora a Lei 7.689/88 não isente as sociedades cooperativas da

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

CSLL, há que se aplicar ao caso os preceitos da Lei 5.764/71 que dá a estas sociedades tratamento específico, distinto das demais pessoas jurídicas, em razão da não percepção de lucros, estando as denominadas "sobras" fora do campo de incidência da referida contribuição.

O recurso de fls. 52/56 foi julgado pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo esta acolhido preliminar de decadência suscitada de ofício, vencido o relator, Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, e o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, estando a ementa assim gizada:

"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento., Por se tratar de contribuição cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a Contribuição Social sobre o Lucro 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. Decadência reconhecida para o exercício de 1991, haja vista que o lançamento só foi cientificado à autuada em 10/05/96."

Do acórdão foi interposto Recurso Especial pelo Procurador da Fazenda Nacional, tendo este argüido, em preliminar, a nulidade do julgamento, alegando que não tendo sido a matéria relativa à decadência objeto de recurso, não poderia a Câmara manifestar-se sobre assunto não ventilado nos autos.

Quanto ao mérito, alega divergir o entendimento esposado naquele acórdão do adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão CSRF/01-1.945, indicando a data de publicação do mesmo no Diário Oficial da União e colacionado-o aos autos, embora não o fazendo em cópia autenticada. Para abalisar o entendimento divergente indica ainda outros acórdãos desta Câmara e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

Admitido o recurso, deu-se vista à contribuinte para contra-razões, tendo aquela aduzido ser o recurso do procurador protelatório, atendo-se a tratar da questão da decadência, não se manifestando quanto aos argumentos alinhavados por ocasião do recurso voluntário. Outrossim, alega estar o acórdão guerreado abalizado em vasta doutrina, razão porque não merece reforma. Repete ainda as proposições já aventadas por ocasião do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, RELATOR

O recurso é tempestivo, tendo sido interposto por parte legítima e cumpridos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

Desde logo, demonstre-se que cabível, em tese, o reconhecimento da decadência *ex officio* pelo Conselho de Contribuintes, não se cogitando, portanto, da necessária provocação pelo interessado, já que inequívoco reconhecer o relevante interesse público em questão. Rejeito, neste particular, a proposta do recurso no sentido de anular a decisão da Câmara recorrida.

Quanto ao mérito, a matéria objeto do acórdão guerreado refere-se ao prazo decadencial do direito do fisco de constituir crédito tributário, objeto de amplos debates nesta Corte.

O tributo em relevo é a Contribuição social. A questão cingi-se a saber se o referido tributo está sujeito ao lançamento por homologação ou por declaração. Para cada hipótese haverá um aspecto da decadência a ser analisado. Consoante votos já emanados por ocasião de julgamentos de outros recursos, entendo que o tributo em análise, assim como o IRPJ, está sujeito ao lançamento por homologação, aplicando-se-lhe a regra especial de decadência insculpida no §4º, do art. 150 do CTN.

Este é o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado esposado em seu livro *Curso de Direito Administrativo*, 13ª edição, Editora Malheiros, pág. 124:

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

"Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CNT, art. 150, §1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

*As leis geralmente não fixam prazos para homologação. **Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, §4º).***

Ora a hipótese dos autos é exatamente a aludida pelo citado Tributarista. Na contribuição social o contribuinte deve efetuar primeiramente o recolhimento do valor devido e só após deverá apresentar a declaração. Importa, neste caso, a ocorrência do fato gerador. Ocorrido este o contribuinte está obrigado a recolher o tributo no prazo previsto e, posteriormente, deverá entregar a declaração. Ora, se o imposto é recolhido a partir do fato gerador e não da declaração é porque importa apenas a ocorrência daquele, sendo irrelevante a existência desta ou não. Com efeito, a entrega da declaração é obrigação acessória. Em caso de recolhimento do tributo e não entrega desta poderá ser aplicada apenas multa, não cabendo realizar a exigência do tributo.

Sendo irrelevante a declaração para fins de exigência fiscal, importando apenas e tão somente a ocorrência do fato gerador, não há que se aplicar a regra do artigo 173, § único, do CTN para o cálculo da decadência, mas a do art. 150, §4º, deste mesmo codex.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

Entendem alguns Conselheiros, no entanto, que o IRPJ, assim como a Contribuição Social, estariam sujeitos à modalidade de lançamento por declaração ou misto. Neste tocante, transcrevo lição de José Antônio Francisco, Auditor-Fiscal da Receita Federal, esposada no CEFIR, Revista do Imposto de Renda nº 390 de janeiro de 2000:

"Entretanto, a análise do art. 147 (e parágrafos) do CTN demonstra que o chamado "lançamento por declaração" é, na realidade, "lançamento com base na declaração". Na realidade, trata-se de lançamento de ofício, pois quem o realiza é a autoridade administrativa, mas com base nas informações de fato prestadas nas declarações do sujeito passivo ou de terceiro (...) A última vez que houve lançamento por declaração no imposto de renda foi no ano de 1992 (exercício de 1993), relativamente às pessoas físicas. (...) Mas a regra geral, no entanto, sempre foi de que a obrigação de apurar e recolher o imposto devesse ser feita sem qualquer interferência prévia da autoridade administrativa. Essa é a definição de lançamento por homologação, contida no caput do art. 150 do CTN.

A alegação de alguns de que o recibo de entrega da declaração conteria uma "autonotificação" de lançamento por declaração é, realmente, de uma falta total de amparo jurídico, pois, quando o sujeito passivo pratica a atividade prevista no art. 150 do CTN, não há lançamento."

Com efeito, historicamente a quase totalidade dos tributos exigiam previamente que o sujeito passivo prestasse informações à administração pública por intermédio de declaração, para que posteriormente fosse efetuado o lançamento, chamando-se essa modalidade de lançamento por declaração. Hoje, contudo, a atividade administrativa foi deslocada para um momento posterior. O contribuinte deve recolher o tributo independente de qualquer atividade administrativa, bastando a ocorrência do fato gerador. Compete-lhe, entretanto, efetuar, posteriormente, a declaração de seus rendimentos, para que analisando as informações prestadas possa o Fisco verificar se a exigência fiscal foi corretamente recolhida ou se haverá necessidade de lançamento de ofício.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

Consoante razões de voto do Conselheiro José Antônio Minatel, no Acórdão nº 108-04.974:

*"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 depende 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."* (grifou-se)

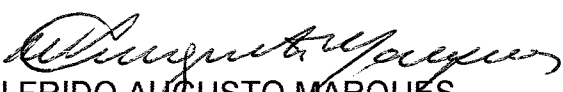
Se quando da elaboração do CTN a regra era o lançamento por declaração prevalecendo para fins de decadência o disposto do artigo 173, hoje a regra é a exceção prevista naquele *codex*, ou seja, o lançamento por homologação, prevalecendo, então, o determinado no §4º, do artigo 150.

Asseveram alguns ainda que enquadrariam-se os tributos referidos na modalidade de lançamento por declaração, em virtude da posterior análise pelo Fisco da declaração entregue pelo contribuinte. Ora, todo e qualquer ato do contribuinte está sujeito ao controle administrativo que no caso é exercido através do exame posterior da declaração. Esse exame posterior, contudo, com o precedente recolhimento da exigência fiscal, estão a configurar, nitidamente, modalidade de lançamento que se sujeita à homologação posterior pela autoridade fiscal, devendo ser aplicado, desta forma, o art. 150, §4º, do CTN para cálculo da decadência.,

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-2.866

ANTE O EXPOSTO voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de março de 2001.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator Designado:

Concordando com os termos do voto vencido no que concerne ao conhecimento do recurso, bem assim no pertinente ao tema da pretendida nulidade da decisão cameral, com a devida vênia do eminente Conselheiro Relator, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas, me permito divergir do seu entendimento sobre a questão remanescente, relacionada com a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

2. A D. maioria da Colenda Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso voluntário interposto nestes autos, entendeu por bem acolher preliminar suscitada de ofício, no sentido de considerar como alcançado pelos efeitos da decadência o lançamento discutido nestes autos, formalizado para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, exercício de 1991, ano-base de 1990, afastando a apreciação da matéria de fundo, que versa sobre a incidência de tal contribuição sobre os resultados das cooperativas, envolvendo na discussão o tema dos resultados de aplicações financeiras.

3. No voto-condutor do aresto questionado é defendida a tese de que desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, com a instituição do dever de a pessoa jurídica antecipar o pagamento de impostos e contribuições sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda da pessoa jurídica – do mesmo modo que a contribuição social sobre o lucro – adquiriu características que permitem classificá-lo no grupo de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e que, por essa razão, o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve ter por base a data em que se considera ocorrido o fato gerador. No mesmo voto é abonado o entendimento segundo o qual a inexistência de pagamentos não é suficiente para infirmar essa característica.

3. Por outro lado, no voto vencido no julgamento ora impugnado, a exemplo do aresto paradigma, é defendida tese no sentido de que o prazo quinquenal deve ser contado a partir da data da entrega da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, nele se destacando assertiva segundo o qual *“o referido tributo não se subsume à forma pura do lançamento por homologação idealizada pelo legislador (art. 150 do CTN).”*

4. Já o entendimento consubstanciado no voto divergido parte da premissa de que *“a questão cingi-se a saber se o referido tributo está sujeito ao lançamento por homologação ou por declaração”*, desenvolvendo raciocínio tendente a demonstrar que o lançamento em tela, por envolver a antecipação de pagamento de tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, se amolda com perfeição à modalidade de lançamento prevista no artigo 150 do CTN.

5. Duas questões conceituais se encontram na base da matéria. Convém, portanto, esclarecer o que seja lançamento por declaração e lançamento por homologação, aproveitando-se o ensejo para estabelecer as principais diferenças entre um e outro e ilustrar aspectos relacionados com o lançamento de ofício.

5.1 O lançamento por declaração, conforme sugere o próprio título, se caracteriza por ser efetuado com base em declaração apresentada ao Fisco pelo sujeito passivo ou por terceiro, trazendo elementos fáticos suficientes a demonstrar a ocorrência do fato gerador e o delineamento da matéria tributável, além de outras informações necessárias à formalização do ato, conforme prevê o artigo 147 do CTN.

5.2 Já o lançamento por homologação, tem por característica básica a disposição de lei que impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar **o pagamento**



de tributos sem prévio exame da autoridade administrativa sob condição resolutória de ulterior homologação por parte dessa autoridade. É o que preceitua o artigo 150 do CTN, redigido, na parte correlacionada com a presente análise, nos seguintes termos:

*“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.

§ 2º “omissis”

§ 3º “omissis”

§ 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.”

5.3 Assim, são premissas básicas para que se opere o lançamento por homologação, a ocorrência do fato gerador, o **pagamento** antecipado do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa e a homologação ulterior, que pode se dar de forma expressa ou tácita, se configurando esta, pelo transcurso do prazo estabelecido em lei, que em princípio é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que aquela autoridade tenha se manifestado sobre a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, consistente no **pagamento do tributo**.

5.4 A diferença básica entre a modalidade de lançamento por homologação e a por declaração, por óbvio, reside no pressuposto de que, nesta, deverá sempre haver, previamente ao lançamento, o conhecimento pela autoridade



administrativa da matéria de fato necessária à sua efetivação o que não ocorre naquela, que tem escopo bem definido, qual seja, o de facilitar a atuação da administração tributária, cujo aparelho fiscalizador e arrecadador não tem o poder de alcançar cada fato merecedor de sua atenção, razão porque é atribuída ao sujeito passivo a incumbência de apurar o imposto devido e efetuar o seu recolhimento.

5.5 Assim, no lançamento por homologação a autoridade administrativa, expressa ou tacitamente, anui, aprova, confirma ou homologa a atividade do contribuinte consistente no **pagamento antecipado** do tributo, cujo fato gerador já tenha ocorrido no curso do período-base, posto que sem a ocorrência do fato gerador impossível é falar em lançamento.

5.5 Completando o conjunto de conceitos, tem-se que quanto ao lançamento de ofício, trata-se de providência de iniciativa da Repartição Fiscal voltada para a constituição do crédito tributário em relação a determinado sujeito passivo, consistente na verificação da ocorrência de fato gerador mantido à margem da tributação, ou tributado a menor, na determinação da matéria tributável, bem assim na determinação do valor total ou de diferença de tributo devido, ou seja, nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Este é o tipo de lançamento ora sub judice, que tem sua implementação limitada por lapso temporal correspondente ao conhecido prazo decadencial e cuja controvérsia aqui estabelecida reside na determinação do seu termo inicial de contagem.

6. Na análise do caso concreto é importante ter presente que o lançamento em litígio corresponde ao exercício 1991, ano-base de 1990, quando o fato gerador complexo da pessoa jurídica, inobstante a obrigatoriedade de antecipação do devido na declaração, ainda era anual, fato que simplifica a solução da lide, pela simples razão de que a jurisprudência a respeito já se encontra uniformizada nesta Casa, não só em relação àquele período, como também, em

relação a períodos posteriores. Confira-se a respeito os Acórdãos nºs .
Tal uniformização consagrou entendimento segundo o qual, no caso do imposto de renda da pessoa jurídica (raciocínio extensivo à contribuição social sobre o lucro), o termo de início da contagem do prazo decadencial é determinado com base na data da notificação do lançamento primitivo, ou seja, na data de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento do tributo, abstraindo-se da questão do lançamento por homologação, consoante preceituado no parágrafo único do artigo 173 do CTN antes transcrito. O dispositivo tem a seguinte redação:

“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.”

6.1 Da leitura do dispositivo transcrito emerge nítida a convicção de que não poderia ser outro o entendimento sobre a matéria. Com efeito, sendo certo que a norma disciplina o prazo decadencial relativo ao lançamento *ex officio*, hipótese em tela, onde é exigida a apresentação de declaração de rendimentos abrangendo todo o ano-base, no caso o fato gerador complexo correspondente ao ano de 1990, ainda que tivesse ocorrido antecipações de tributos devidos na declaração de rendimentos, não haveria como esses fatos se subsumirem à regra contida no artigo 150 do CTN. Veja-se que o texto da norma fala em *“antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*. O vocábulo *“antecipar”* não pode ser entendido na sua acepção coloquial, ou seja, não pode significar a simples antecipação do pagamento de tributo vincendo. No contexto em que se insere, tem

o significado de “anteceder”, ou seja, vir, estar, ou ficar antes, antecipar-se a alguém ou a algo, anteceder. Assim, a mera antecipação do pagamento de tributo ainda por vencer, ou cujo fato gerador ainda esteja por ocorrer, não pode ser considerada para caracterizar a modalidade de lançamento por homologação. A antecipação no caso, se refere ao ato de se anteceder à atividade vinculada da autoridade administrativa, consistente no lançamento, seja ele de ofício ou não, atividade esta que nunca poderá ser exercida sem que antes tenha se aperfeiçoado a hipótese legal de incidência.

3.8 Ademais, a situação que se vislumbra compulsando os autos é a de contribuinte que, em relação ao ano-base objeto da exigência, não efetuou qualquer pagamento de tributo, conforme se observa de sua declaração de rendimentos de fls. 02 a 06 e de fls. 26 a 35.

3.9 Sobre esse aspecto, tendo presente o fundamento eleito no voto-condutor do aresto hostilizado no sentido de que a inexistência de pagamentos não é suficiente para infirmar a característica de lançamento por homologação, não será demais acrescentar que a modalidade de lançamento, ainda que se admitisse como apropriada ao caso *sub examine*, face à ausência do seu pressuposto essencial – o pagamento – é inaplicável à espécie, pela simples razão de que não poderia haver anuência, confirmação ou mesmo homologação de algo que não existiu. É este também, o entendimento da tributarista MISABEL ABREU MACHADO DERZI, exposto na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional - 3ª Edição - Forense - 404-405”, nos seguintes termos:

*“O prazo de homologação do pagamento em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no artigo 173, própria para os demais procedimentos inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto menos favorável à administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com o seu dever tributário e **realizado o pagamento de tributo.**”*

O lançamento por homologação somente é possível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente, dar-se-á a homologação. (Grifei).

Também, o Professor LUCIANO AMARO, com a percuciência que lhe é peculiar, em relação ao assunto, na sua obra Direito Tributário Brasileiro - Saraiva - 1997, pág. 382, assim se manifesta:

“Já vimos que o prazo, findo o qual se considera homologado o pagamento ‘antecipado’, e, portanto, caduco o direito de efetuar eventual lançamento de ofício, é, em regra, de cinco anos, contados do fato gerador.

*Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento ‘antecipado’ exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente **não há o que homologar**; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”* (Grifo do original).

3.10 Ante tais colocações, flui serena a convicção de que na espécie dos autos, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o estabelecido no parágrafo único do artigo 173 do CTN, corporificado pelo ato da entrega tempestiva da declaração de rendimentos, ou seja, a partir do dia seguinte ao do cumprimento da obrigação acessória.

Por essas razões, é meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para, em reformando a decisão recorrida, rejeitar a preliminar de decadência suscitada *ex officio* e determinar a restituição dos autos à Câmara *a quo* para julgamento do mérito.

Processo nº : 13971.000355/96-24
Acórdão nº : CSRF/01-02.866

Sala das Sessões-DF, em 13 de março de 2000.



DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO