

A homologação das bases tributáveis pelo decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Donovan Mazza Lessa¹

Fernando Daniel de Moura Fonseca²

1. Introdução.

A atual sistemática de constituição do crédito tributário prevê a existência de três diferentes regimes de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

A despeito da existência dos três regimes, constata-se a absoluta prevalência do lançamento por homologação, que abrange a grande maioria dos tributos existentes. Neste regime, compete ao Fisco, em momento posterior à ocorrência do fato gerador, a verificação do correto cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelo contribuinte. Em outras palavras, a atuação do Fisco consistirá em um ato administrativo expresso ou tácito tendente a verificar a correção de atos praticados pelo sujeito passivo.

Verifica-se que o regime de homologação se caracteriza pela transferência ao contribuinte de obrigações antes exclusivas da autoridade administrativa, podendo gerar graves conseqüências que afetam o direito do Fisco e dos contribuintes, mormente no que tange às regras de decadência e prescrição³.

O objetivo do presente artigo é exatamente analisar os efeitos do decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Decaído o direito de lançar, teria o Fisco legitimidade para recompor as bases tributáveis de períodos abrangidos pela decadência? Em outros termos, quais seriam os verdadeiros efeitos do advento do prazo decadencial sobre as bases tributáveis?

O tema é atual e vem causando enormes divergências entre Fisco e contribuintes, principalmente em processos de compensação, nos quais compete à autoridade administrativa a verificação da certeza e da liquidez do crédito tributário invocado.

Em termos práticos, a utilização do crédito para compensação deve ocorrer dentro do prazo de cinco anos contados do fato gerador, enquanto a análise de sua certeza e liquidez por parte do Fisco normalmente se dá em momento posterior aos cinco anos dos fatos que deram origem aos créditos utilizados na compensação.

Em síntese, o que se pretende demonstrar é que a decadência traz como efeito a homologação das bases tributáveis que deram origem a créditos fiscais utilizados em compensações, sendo vedado ao Fisco imiscuir-se sobre os critérios

¹ Advogado. Mestrando em Direito Tributário pela Ucam.

² Advogado. Especialista em Direito Tributário pela FGV. Contador.

³ A esse respeito, ver Ferreiro Lapatza. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*.

utilizados para composição destas bases no momento em que for examinar a legitimidade das compensações.

2. A extensão do vocábulo homologação.

O CTN parece vincular o lançamento por homologação à necessidade de antecipação do pagamento pelo sujeito passivo. De fato, nos dizeres do código, ocorrerá o lançamento por homologação quando o contribuinte, sem análise prévia da autoridade administrativa, antecipa o pagamento⁴.

Todavia, como será visto adiante, o ato administrativo⁵ do lançamento por homologação é confirmatório, e tem por objeto os atos praticados pelo contribuinte relativos à apuração e recolhimento do tributo. Ou seja, diante dos atos materiais de lançamento⁶ praticados pelo contribuinte (apuração do crédito tributário), e levados a conhecimento do Fisco por meio de declarações e demonstrativos fiscais, caberá à autoridade administrativa a posterior verificação destes atos, dentro do prazo decadencial estabelecido pelo CTN.

Daí ser relevante a resposta à seguinte pergunta: Qual é o objeto da homologação (ainda que tácita) pela autoridade fiscal: o pagamento efetuado pelo contribuinte ou toda a atividade de apuração e recolhimento do tributo?

A resposta correta nos parece ser a atividade de apuração e recolhimento do tributo.

Com efeito, no regime do lançamento por homologação, cabe ao contribuinte fazer o acerto da obrigação tributária, ou seja, identificar o fato gerador, determinar a base de cálculo (com as adições e exclusões previstas para cada tributo) e sobre ela fazer incidir o tributo na alíquota prevista na lei.

Somente após a conclusão desta atividade é que se poderá calcular o valor do tributo devido, a ser recolhido voluntariamente no prazo estabelecido na lei.

Caberá ainda ao sujeito passivo a obrigação acessória de apresentar ao Fisco declaração fiscal contendo todos os elementos que foram considerados na apuração do crédito tributário.

⁴ De fato, é esse o entendimento mais recente do Superior Tribunal de Justiça e de autores consagrados, como Luciano Amaro.

⁵ Não é objeto do presente trabalho a discussão sobre a natureza do lançamento, se ato ou procedimento administrativo. A esse respeito, ver José Souto Maior Borges, em seu *Lançamento Tributário*.

⁶ Ver, TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. In. Revista Dialética de Direito Tributário n. 151. Abril de 2008. Ed. Dialética. p. 31.

Tais declarações fiscais são apresentadas justamente para permitir que o Fisco tome conhecimento dos resultados apurados, de modo que possa avaliar se a obrigação tributária foi integralmente adimplida pelo sujeito passivo.

Entretanto, há casos em que a apuração realizada pelo contribuinte, e informada nas declarações fiscais, poderá concluir pela inexistência de tributo devido para determinado período. Como exemplo, tome-se a hipótese de apuração de prejuízo fiscal em um determinado exercício, situação na qual o contribuinte, além de nada ter a recolher a título de IRPJ, terá ainda crédito a seu favor a ser compensado com lucros futuros.

Neste caso, apesar de não haver tributo a ser recolhido, caberá ao contribuinte a obrigação de realizar toda a apuração do período, que deverá ser devidamente registrada em declaração entregue à autoridade fiscal. Caberá ao Fisco, por sua vez, analisar as informações declaradas pelo contribuinte, até mesmo para fins de retificação da declaração e lançamento de diferenças que julgar existentes.

Isto é, mesmo em casos em que não há o recolhimento de tributo, ainda assim estará caracterizado o “lançamento por homologação”.

Logo, a conclusão a que se chega é a de que a “homologação” da autoridade administrativa, seja ela formal ou tácita (pelo decurso do prazo decadencial), atinge não apenas o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, mas sim toda a apuração prévia realizada e informada em declaração do contribuinte.

Esta conclusão é confirmada pela leitura atenta do art. 150 do CTN:

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

Invertendo a ordem do período, observa-se a seguinte redação: *o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.* A homologação expressa incidirá sobre a atividade que se levará ao conhecimento do Fisco. É o que ensina Souto Maior Borges⁷:

“(...) Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)

⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 440-441 e 444-445.

(...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a 'atividade' do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."

As lições acima são profundamente esclarecedoras. Andou bem o legislador ao fazer referência a uma atividade exercida pelo contribuinte. E é esta atividade que se sujeita à homologação, sendo o pagamento apenas a conseqüência desta atividade, e não condição essencial para a existência do lançamento por homologação⁸.

Não há razão para reduzir-se a homologação à verificação do pagamento. A atividade de apuração é muito mais abrangente do que o mero pagamento, envolvendo a identificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, a apuração e o recolhimento, caso tenha sido apurado tributo a recolher.

Neste particular, destaque-se que há diversos precedentes do Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que a homologação alcança toda a atividade exercida pelo contribuinte. Veja-se:

*"IRPJ – ANO-CALENDÁRIO DE 1992 – DECADÊNCIA. Como o advento da Lei nº8.383, de 30/12/1991, o imposto de renda das pessoas jurídicas melhor se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimentos não desnatura o lançamento, pois **o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, da qual pode resultar ou não recolhimentos de tributo.** Recurso da PFN negado." (Ac. CSRF/01-04.410, de 24.02.2003 - sublinhamos)*

Fixada esta premissa – a de que toda a atividade de apuração do contribuinte é objeto da homologação pelo Fisco (ainda que tácita), mesmo nos casos de inexistência de recolhimento – parte-se agora para a análise dos efeitos do decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, especialmente no que toca a apuração registrada e declarada pelo contribuinte.

3. Preclusão do direito de reapuração das bases de períodos decaídos.

⁸“O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle ‘a posteriori’, ele seja reconhecido como correto (caso em que há homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofício), ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição)”. Alberto Xavier, *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. p. 89.

Como já foi dito, no lançamento por homologação, o contribuinte fica responsável por apurar e recolher o tributo devido, sem qualquer interferência da autoridade administrativa. Ao Fisco, por sua vez, cabe o dever de analisar as declarações dos contribuintes e efetuar o lançamento de ofício nos casos em que considere incorreta a apuração do sujeito passivo.

Ocorre que o Fisco não dispõe de prazo ilimitado para efetuar a revisão da atividade de apuração efetuada pelo contribuinte. Ao contrário, este trabalho somente poderá ser feito dentro do prazo de que a autoridade administrativa dispõe para efetuar a constituição do crédito tributário, que é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN:

*“Art. 150 (...)
§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

De fato, transcorrido o prazo decadencial previsto no dispositivo acima, o Fisco não poderá mais recalcular as bases adotadas pelo contribuinte para apuração originária do débito (devidamente informadas nas declarações fiscais), por uma razão simples: os créditos tributários eventualmente apurados estarão extintos pela decadência.

Assim, se o Fisco não poderá efetuar o lançamento substitutivo (de ofício) de tributo não declarado ou declarado a menor pelo contribuinte, também não terá ele legitimidade para revisar as bases apuradas pelo sujeito passivo e informadas em sua declaração fiscal.

Isto acontece porque, ao pretender rediscutir a base de cálculo de tributo relativo a período decaído, o Fisco entra em contradição com a sua própria conduta anterior, que homologou (ainda que tacitamente) toda a atividade do contribuinte referente a um determinado fato gerador.

A consequência disto é a de que, passado o prazo decadencial de cinco anos previsto no §4º do art. 150 do CTN, as bases apuradas e informadas pelo contribuinte em sua declaração fiscal tornam-se imutáveis, para todos os fins. Haverá, assim, uma situação jurídica consolidada, referente a período já alcançado pela decadência.

Esta consequência – consolidação das bases informadas nas declarações fiscais dos contribuintes após o prazo de cinco anos – assume notável relevância nos casos de processos de compensação realizados no âmbito da Receita Federal.

Vale um exemplo para melhor esclarecer a questão.

Imagine-se o caso de um contribuinte que, para quitar débito de Cofins referente a junho de 2006, tenha se utilizado de créditos decorrentes de pagamento a maior de PIS realizado em dezembro de 2002. Nesta hipótese, a DCTF entregue pelo contribuinte, para o 4º trimestre de 2002, informa a existência de crédito compensável, pois registra pagamento em valor superior ao débito de PIS apurado para dezembro daquele ano.

Apresentada a declaração de compensação na data do vencimento do débito compensado – 15.07.06 -, o Fisco somente vem analisar a compensação em março de 2009.

E, ao efetuar esta análise em 2009, com a finalidade de identificar a existência do crédito tributário, a autoridade administrativa profere decisão no sentido da inexistência do crédito, por entender que as informações prestadas na DCTF do contribuinte, referente ao período de dezembro de 2002, estavam equivocadas.

Ou seja, para negar o direito creditório e não homologar a compensação, a autoridade administrativa refaz, em março de 2009, a apuração do PIS devido em dezembro de 2002 pelo contribuinte.

A pergunta que fazemos é a seguinte: esta reapuração das bases efetuada pela autoridade administrativa, para fins de verificação da existência de crédito para compensação, em relação a período já atingido pela decadência (pelo transcurso do prazo de cinco anos a contar do gerador), é válida?

Por tudo que vimos acima, entendemos que a resposta é negativa.

Como já foi dito, a Fiscalização somente poderá questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário. Afinal, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido para um determinado exercício, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte para este mesmo exercício.

Tal qual a homologação tácita do crédito tributário (que se torna imutável), os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadencial para lançamento do tributo. Para isto, aliás, existe o instituto da decadência.

Assim, entendemos que, se o Fisco se manteve silente durante o prazo no qual poderia refazer a apuração do resultado de um determinado período, sofrerá ele o ônus da preclusão em relação a este mesmo período, de forma que não poderá, sob a justificativa da análise da existência de crédito compensável, recompor a base de cálculo de período decaído.

Neste sentido, vale destacar que há decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhecendo expressamente a impossibilidade do Fisco de, para

verificar a existência de crédito pleiteado pelo contribuinte, reapurar períodos já decaídos. Veja-se:

“CONFRONTO DIRF X DOCUMENTOS DE RETENÇÃO – pode o Fisco proceder ao confronto dos documentos de retenção apresentados pelo contribuinte com as informações prestadas pela fonte pagadora acerca da retenção do IRRF. Não pode o Fisco negar a restituição com base em valores de suposta receita financeira omitida, quando comprovados os valores declarados, tanto da receita financeira quanto do IRRF, mormente quanto à obrigação de terceiro e não da peticionante.

DECADÊNCIA – não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do seu direito de constituir o crédito tributário. Recurso Voluntário Provido.” (Ac. nº 101-96377, 1ª Câmara, de 18.10.2007 – sublinhamos)

*“IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ – Exercício 2000 – COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO. – Necessário que haja documento comprobatório da existência de constituição do crédito tributário suficiente a suportar a compensação. RESTITUIÇÃO. REVISÃO DA DIJP – **A autoridade administrativa deve verificar a efetiva existência dos valores objeto de restituição requerida pelo contribuinte. Entretanto, nesta análise lhe é defeso alterar a própria DIPJ do contribuinte e respectivas informações, salvo se dentro do prazo decadencial e por meio de lançamento de ofício, quando necessário.**” (Ac. nº 108-09643, 1ª Câmara, DOU de 02.03.2009 - sublinhamos)*

4. Conclusões.

O lançamento por homologação é um regime jurídico que abrange a maior parte dos tributos atualmente arrecadados. Para a vinculação a este regime, não é imprescindível a ocorrência de pagamento prévio, uma vez que a homologação não incidirá sobre o pagamento, mas sobre a atividade do contribuinte tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável.

No regime jurídico da homologação, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário ocorre em cinco anos contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Sendo assim, decaído o direito de lançamento pelo Fisco, igualmente precluso estará o direito de reapuração das bases tributáveis, ainda que o objetivo seja a verificação da certeza e liquidez do crédito tributário para fins de compensação.