

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10425.000641/96-98
Recurso nº : 116.570
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX.: 1991
Recorrente : ART GRÁFICA STAMPA LTDA.
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 1998
Acórdão nº : 105-12.328

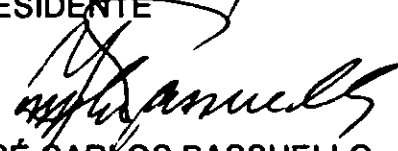
IRPJ - DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto-lei nº. 1.967/82, o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica passou a corresponder à modalidade de lançamento por homologação.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Igualmente caracterizados pelo lançamento por homologação, obedecem também ao disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ART GRÁFICA STAMPA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Charles Pereira Nunes e Alberto Zouvi, que rejeitavam a preliminar suscitada e analisavam o mérito do litígio.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS, VICTOR WOLSZCZAK e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

RECURSO Nº : 116.570
RECORRENTE : ART GRÁFICA STAMPA LTDA.

RELATÓRIO

ART GRÁFICA STAMPA LTDA., qualificada nos autos, recorreu da decisão nº 1071/97, do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife, PE, que manteve parcialmente exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Pis, Finsocial Faturamento, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social, do exercício de 1991.

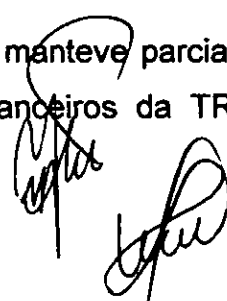
A exigência, conforme relatório de fls. 04 e 05, instalou-se sobre omissão de receita caracterizada por saldo credor de caixa (Cr\$ 10.200.633,25 - 31.07.90), omissão de receita por suprimento de numerário (Cr\$ 3.000.000,00 - 12.01.90 e 30.05.90) e omissão de receita por depósitos bancários não contabilizados (Cr\$ 4.881.000,00 - 12.06.90 e 28.06.90), conforme relatório de fls. 29 a 33.

Por falta de atendimento a intimação de 04.07.96, foi aplicada a multa majorada de 75%.

A impugnação trouxe a preliminar de decadência baseada na data da lavratura dos autos de infração, de 20.09.96, relativamente ao período-base de 1990, exercício de 1991, afirmativa de que o lançamento teve base presuntiva e pedido de perícia contábil, com indicação do perito José Faustino dos Santos e formulação de 3 quesitos objetivos. Alegou que os fatos inquinados ocorreram antes do início de seu funcionamento. Ataca ainda a cobrança do efeitos financeiros da TRD.

A autoridade julgadora manteve parcialmente a exigência, desonerando a impugnante apenas dos efeitos financeiros da TRD no período entre 04.02.91 e

HRT



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

31.07.91. Negou acolhimento à preliminar de decadência afirmando que a declaração de rendimentos do exercício de 1991 foi entregue no dia 30.09.91, sendo a exigência formalizada em 20.09.96, portanto, em lapso temporal inferior a cinco anos. Afirmou que o livro diário oferece provas de que à data das ocorrências tributadas, a empresa já funcionava. O pedido de perícia foi indeferido.

O recurso voluntário trouxe preliminar de nulidade por cerceamento ao seu direito de defesa e reiterou os argumentos anteriormente expendidos.

A fls. 168 e 169 constam as contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, pela manutenção da decisão recorrida, integralmente, por seus fundamentos, sem acrescentar argumentos.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and strokes, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, por atender aos demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

As duas preliminares oferecidas pela empresa devem ser apreciadas.

Antes a mais ampla, de decadência, por referir-se ao próprio lançamento, preferida à de nulidade da decisão recorrida que representa nulidade apenas de ato processual.

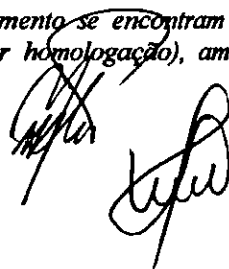
Perfilho na corrente, dominante nessa 5ª Câmara, que entende ser o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica do tipo jurídico “por homologação”, o que leva a contagem do prazo decadencial para o § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional. Nesse diapasão, o lançamento ocorreu após a fluência integral do prazo decadencial, sendo, portanto, nulo.

Para corroborar tal conclusão, trago a lume os argumentos expendidos em diversos julgados onde atuei como Relator, quando usei os seguintes argumentos:

“Relativamente, porém, ao exercício de (...), para o qual a recorrente levanta a preliminar, o assunto vem apresentando diversidade quanto às conclusões. Enquanto alguns julgados entendem ser lançamento por declaração, outros o definem como sendo por homologação. Procurarei justificar minha posição que admite ser por homologação, o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, após a vigência do Decreto-lei n.º 1.967/82.

Os contornos de uma e outra modalidade de lançamento se encontram detalhados no artigo 147 (lançamento por declaração) e 150 (lançamento por homologação), ambos do Código Tributário Nacional.

HRT



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Na modalidade de lançamento por declaração, "o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação." (Art. 147, C T N)

Já, "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 pela contribuinte, expressamente o homologa". (Art. 150 C T N)

O exame do Decreto-lei n.º 1.967/82 nos apresenta diversas inovações com relação à sistemática de cálculo e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas anteriormente vigente.

Manteve-se a obrigatoriedade da apresentação de uma declaração de rendimentos anual mas passou-se a estabelecer prazos rígidos e vinculatórios, para o pagamento do imposto, mesmo diante da falta de apresentação da declaração de rendimentos. O imposto passou a ser exigido independentemente da apresentação da declaração de rendimentos, mas, diante de regras estabelecidas em razão da apuração de resultados. A regra passou a ser o recolhimento do imposto a partir de janeiro do ano seguinte ao do término do fato gerador enquanto a exceção ficou atrelada aos casos de pequeno montante a recolher, casos em que o recolhimento se define a partir da entrega da declaração.

O art. 13 deixa evidente a definitividade que a lei pretendeu atribuir aos recolhimentos, ao permitir o recolhimento do imposto e adicional estimados com base no lucro do exercício. Tal dispositivo deixa claro que o imposto devia ser calculado e recolhido independentemente da entrega da declaração de rendimentos.

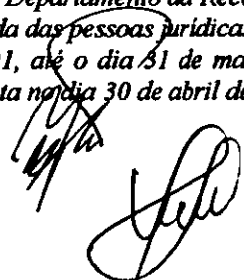
Sendo a declaração de rendimentos com apresentação legalmente aprazada, no curso dos anos seguintes teve o prazo de apresentação prorrogado em diversas ocasiões, sem que o prazo do pagamento do imposto fosse igualmente prorrogado.

Tais procedimentos, pela autoridade administrativa, podem ser constatados, pelo menos, nos seguintes atos:

a) Pela IN nº. 49, de 03.03.86, o Sr. Secretário da Receita Federal prorrogou para o dia 20 de março de 1986, o prazo de entrega das declarações do imposto de renda de pessoa jurídica, cujo prazo anterior era de 28 de fevereiro de 1986. Manteve porém o prazo do pagamento do imposto, autorizando apenas o seu recebimento até 05.03.86 sem a incidência de acréscimos legais;

b) Pela Portaria MEFP nº. 205, de 23.04.90, a Sra. Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento prorrogou para o dia 31 de maio de 1990, o prazo para a entrega da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, relativa ao exercício financeiro de 1990, mantido o prazo de pagamento do imposto que vencia em abril;

c) Pela IN RF nº. 20, de 26.03.91, o Sr. Diretor do Departamento da Receita Federal prorrogou o prazo de entrega das declarações do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, relativas ao exercício financeiro de 1991, até o dia 31 de maio de 1991, mantendo o prazo de pagamento da quota única ou primeira quota no dia 30 de abril de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Como se observa nos atos acima indicados, o pagamento do imposto em quota única ou a primeira quota (independentemente das antecipações já realizadas), já calculada com exatidão, venceram em data anterior à entrega da declaração de rendimentos, o que invalida o entendimento de que o recibo de entrega da declaração consubstancia o lançamento, na forma de lançamento por declaração. E isto em decorrência de ação positiva da autoridade administrativa, que assim admite e até estimula a classificação jurídica do lançamento como sendo de lançamento por homologação. A própria autoridade administrativa admite expressamente o pagamento antecipado a qualquer ação sua de conferência ou até mesmo ação de simplesmente recepcionar a declaração de rendimentos.

A natureza de obrigação acessória atribuída à declaração de rendimentos se definiu com a estipulação de multa específica pela falta ou atraso na sua apresentação, independentemente da multa aplicada pela falta ou atraso no pagamento do imposto relativo ao mesmo exercício.

Estas situações são reveladoras de profunda alteração nos aspectos jurídicos do lançamento do imposto de renda, que, antes do advento do Decreto-lei n.º 1.967/82, com matriz legal na Lei n.º 5.844/43, o artigo 676 do RIR/80, previa, no inciso I, hipótese permissiva do lançamento de ofício com base na falta da declaração de rendimentos e os lançamentos dessa natureza eram então efetuados sem acréscimos de juros moratórios, os quais somente começavam a fluir após 30 dias da intimação. Da mesma forma a aplicação da correção monetária se vinculava à apresentação da declaração.

A evolução significativa operada pelo Decreto-lei n.º 1.967/82 visou coibir vantagens indevidas que a sistemática anterior atribua aos contribuintes que se omitiam na apresentação da declaração de rendimentos, pois, se anteriormente o vencimento e pagamento do imposto se referenciava à data da entrega da declaração, então, o vencimento e pagamento do imposto passou a referenciar-se a data certa, passando a ser o pagamento desvinculado de qualquer atividade ou exame prévio da autoridade administrativa, exame prévio este caracterizador do lançamento por declaração.

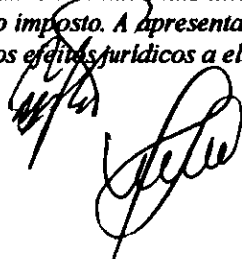
Vejo, portanto, como definidor da modificação natureza jurídica do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, o mecanismo criado pelo Decreto-lei n.º 1.967/82, que passou a fixar prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, portanto, do exame prévio dos fatos pela autoridade tributária, sendo oportuno fixar a redação do artigo 16, assim expressa:

"Art. 16 - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer caso de juros de mora" (destaquei)

Ficou, portanto, claramente tipificada a espécie do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, por homologação, como definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever do contribuinte efetuar o pagamento do tributo no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.

Toda a legislação posterior confirmou e aperfeiçoou a sistemática criada pelo Decreto-lei n.º 1.967/82.

Concluo, ainda, que o dever de apresentar declaração de rendimentos não mais interfere na definição da natureza ou modalidade do lançamento a que está sujeita o imposto. A apresentação da declaração é mera obrigação acessória e assim deve ser tratada quanto aos efeitos jurídicos a ela pertinentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Se assim não fosse, a exigência da apresentação da DCTF, na qual, algumas vezes previamente apresentada ao pagamento do tributo informado, são informados valores de tributos como PIS, COFINS, IPI, Imposto de Renda na Fonte e outros de natureza indiscutivelmente definida como sendo por homologação, transformaria a natureza dos lançamentos correspondentes para declaração. A informação prestada pelo contribuinte de natureza meramente informativa e de controle das autoridades fiscais não tem o condão de definir a natureza jurídica do lançamento dos tributos nela inseridos.

Outro aspecto, que para muitos é caracterizador do lançamento por declaração, se cristaliza no documento apresentado juntamente com a declaração de rendimentos, como à época acontecia, denominado de "Notificação de Lançamento e Recibo de Entrega da Declaração".

Convém avaliar se o recibo de entrega da declaração, que em alguns exercícios foi também denominado de "Notificação de Lançamento" serve para caracterizar o lançamento, já que leva o carimbo do Banco recebedor da declaração ou do funcionário encarregado de seu recebimento, na Repartição domiciliar.

De José Souto Maior Borges, em seu estudo sobre o "Lançamento Tributário", pág. 192 e 193, podemos importar:

"A notificação ou aviso de lançamento não é lançamento. Ao contrário, pressupõe a sua existência e validade prévias, dado que, por meio dela, se dá ciência de algo que já existe, pré-existe à notificação mesmo, o ato administrativo de lançamento, praticado pela autoridade administrativa"

e

"A notificação do lançamento é ato jurídico autônomo porque inconfundível com o lançamento na sua estrutura e nos seus efeitos. Trata-se de um ato pelo qual a administração fazendária dá ciência ao notificado, sujeito passivo da relação tributária, da ocorrência (= existência) do lançamento e dos termos da exigibilidade do crédito tributário".

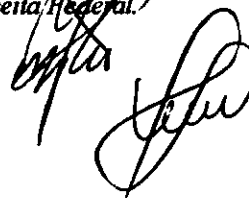
A notificação integra o procedimento administrativo do lançamento, dando eficácia ao ato que constituiu o crédito tributário. Não se pode afirmar que houve "notificação" se não se realizou o lançamento a ser notificado, nem que houve lançamento se a autoridade administrativa, competente para praticá-lo, sequer teve ciência da matéria tributável, ainda mais com o imposto previamente calculado e pago.

No meu ver, dito documento quando apresentado em estabelecimento bancário não assume qualquer significado importante além do comprovante da entrega e quando apresentado à autoridade administrativa gera referencial a lançamento já caracterizado pelo vencimento anterior da obrigação tributária.

Sobre os efeitos jurídicos do recibo de entrega da declaração de rendimentos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se pronunciou na Sessão de 16.09.96, pelo Acórdão nº CSRF/01-02.031, assim ementado:

"IRPJ - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

O recibo de entrega da declaração de rendimentos na rede de estabelecimento bancário, com aposição de um carimbo de recebimento, não pode ser interpretado como recibo de entrega de notificação fiscal, esse fato, só ocorreria, quando as declarações de rendimentos eram entregues diretamente à Receita Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

A concordância do Fisco, com os valores declarados pelo contribuinte, impede a impugnação.

O meio próprio para qualquer modificação e conseqüente o exame dos valores declarados devem ser examinados por pedido de retificação."

(destaquei)

O conteúdo da ementa bem demonstra a dificuldade em se sustentar que a entrega da declaração de rendimentos comprovada pelo "recibo de entrega da declaração e notificação de lançamento" corresponde à ocorrência do lançamento.

Estranha, igualmente, a situação diferenciada entre um contribuinte que entrega sua declaração na rede bancária, como autorizado pela Secretaria da Receita Federal, quando não seria considerado notificado do lançamento e outro contribuinte que, no mesmo dia, mesma hora e com mesmas características técnicas de preenchimento de sua declaração a entrega no balcão da unidade da Secretaria da Receita Federal, em cujo caso seria considerado notificado do lançamento. No primeiro caso, com uso da rede bancária para a entrega, em que momento teria ocorrido a notificação do lançamento ?

É de se transcrever parte do voto da I. Relatora, Dra. Maria Clélia Pereira de Andrade, quando comenta o assunto, assim expressando o ponto de vista aprovado unanimemente pela Câmara:

"Ora, percebe-se que houve uma grande mudança entre o exercício de 1987 e o do ano calendário de 1991, naquele ano, a entrega da declaração de rendimentos era feita na repartição fiscal, no ano em questão, a entrega da declaração de rendimentos foi feita através da rede bancária, com a função específica de recepcionar formulários, sendo a aposição do carimbo de recepção, mera declaração de recebimento do documento apresentado, não sendo nem razoável cogitar-se que tal recibo equivale a notificação de lançamento, vez que a competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa, suscetível de delegação apenas a pessoa de direito público."

E é de se assinalar que de longa data a Rede Bancária recepciona as declarações. Tanto que se encontra no "MAJUR - Manual de Orientação - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica" para o exercício de 1986, relativamente ao período base de 1995, a autorização para entrega da declaração na Rede Bancária, conforme constava de fls. 4, literalmente:

"2.4 - Local de Entrega

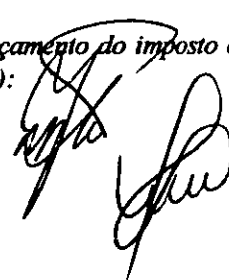
As declarações de rendimentos deverão ser entregues no órgão da Secretaria da Receita Federal da jurisdição fiscal do declarante ou nas agências bancárias, da mesma jurisdição, integrantes da rede arrecadadora de tributos federais, habilitadas para tal fim."

Já então se definia a dificuldade em aceitar o recibo de entrega da declaração como sendo o procedimento de lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica.

Outro ponto, da maior importância, a ser avaliado, diz respeito ao texto trazido no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80, em seu artigo 711, par. 2º., assim redigido:

"Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (Lei nº. 5.172/66, art. 173):

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Par. 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)."

Este artigo merece ser examinado detalhadamente à luz do Código Tributário Nacional e à luz da Lei nº. 2.862/65, matrizes legais indicadas no próprio texto do regulamento do imposto de Renda.

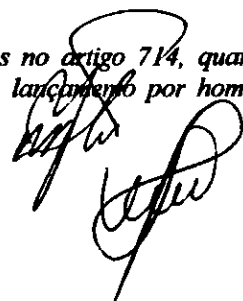
Sem dúvida os autores do regulamento, coletores dos textos legais originários, buscaram nas leis de regência o seu sentido e transcreveram seus textos no regulamento. Podem eles, tanto ter criado normas sem amparo legal expresso, como nos artigo 521 e no par. 3º. do artigo 576, cujos textos regulamentares não apresentam a indicação de matriz legal, exemplificando, quanto deixado de excluir algum dispositivo legal já revogado, até mesmo por falha na sua interpretação. Como exemplo de texto legal revogado mas não desconsiderado pela administração tributária, por ocasião da consolidação regulamentar, é oportuno citar o artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83, que este Colegiado considerou revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº. 7.713/88 e que por muito tempo perdurou o conflito interpretativo, procedendo a fiscalização a exigência sob a égide do artigo 8º. do Decreto-lei nº. 2.065/83 e este Colegiado cancelando a exigência pela revogação generalizadamente aceita. Acabou por prevalecer a interpretação exarada deste Colegiado, quando a autoridade administrativa, pelo ADN nº. 6, de 29.03.96 (DOU, 1.4.96), finalmente, considerou estar o art. 8º do Decreto-lei nº. 2.065/83, revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº. 7.713/88. O exemplo é citado apenas para aflorar a possibilidade de omissão ou equivocada interpretação quanto à vigência de dispositivos legais inseridos no regulamento do imposto de renda, ou até pela criação de normas regulamentares ao desamparo da lei de regência. Implica em admitir erro de interpretação ocasionado pela simples transcrição de texto legais que supostamente se encontram em vigor, mas, pela sua hierarquia, sem efeitos de criar norma legal nem dar vigência a norma revogada, aprovado que é por Decreto do Poder Executivo. Aceito como possível a existência entre os artigos do RIR/80 de alguns já revogados ou sem efeitos legais ao tempo de sua compilação.

Quando o "caput" busca inspiração no CTN (Lei nº. 5.172/66), apenas incorpora uma norma genérica definidora do prazo decadencial, sem de qualquer forma vincular a natureza do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica.

Já o parágrafo segundo estabelece a aplicabilidade do prazo ao caso concreto, considerando objetivamente a hipótese de lançamento por declaração. O artigo 711 se localiza no Livro IV, ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO, que não sofreu distinção específica pela modalidade de imposto de renda (IRPJ, IRPF ou Fonte) e se insere no Título V, CRÉDITO FISCAL, igualmente, sem precisar a qual modalidade se refere, sendo tratado no Capítulo IV, o que leva à conclusão de que o art. 711 poderia ser aplicável ao imposto de renda de pessoa jurídica, ao imposto de renda de pessoa física ou ao imposto de renda retido na fonte, desde que a natureza jurídica do lançamento correspondente lhe fosse adequada. Somente seria aplicável à modalidade de imposto de renda que tivesse seu lançamento por declaração, fosse de pessoa jurídica, de pessoa física ou de fonte. E a lei não definiu expressamente qual a natureza jurídica de cada modalidade, apenas a interpretação nos conduz a tal.

Não se aplicaria se o lançamento ocorresse na modalidade por homologação, fosse imposto de renda de pessoa jurídica, de pessoa física ou de fonte.

Observando o Capítulo IV (artigos 711 a 715), encontramos no artigo 714, quando indica que o contido nos artigos 711 e 712 não se aplicam aos casos de lançamento por homologação em que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

ocorrer dolo, fraude ou simulação, a amplitude da dificuldade encontrada na elaboração do regulamento, pois como se poderia estabelecer exceção para lançamentos por homologação com fraude se o lançamento por homologação como tal ali não se encontra explícito? E não se encontra previsto pela falta de menção ao texto trazido pelo parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN.

Há portanto, clara dificuldade na composição do conteúdo do regulamento do imposto de renda, no que concerne à matéria de decadência, que infelizmente não foi enfrentada pelo elaborador do RIR/80. Tanto que os artigos 711 a 715 do RIR/80 não apresentam correspondência com qualquer dispositivo do novo regulamento do imposto de renda, o Decreto nº. 1.041, de 11.01.94, no qual não mais consta a matéria. Sabiamente o compilador evitou manter dispositivo mal colocado no regulamento anterior e assim evitará interpretações travessas.

Portanto a vinculação que muitos administradores tributários efetuam entre o artigo 711, par. 2º. e o lançamento por declaração somente seria verdadeira para o imposto de renda quando caracterizadamente tivesse seu lançamento por declaração. E estou convencido que o imposto de renda de pessoa jurídica, caracterizadamente por homologação, não se submete ao contido no artigo 711, parágrafo 2º..

Ainda mais que a matriz legal do parágrafo 2º. é citada como sendo o art. 29 da Lei nº. 2.862/56, anterior até ao próprio CTN, de 1966.

Entendo inaplicável o par. 2º. ao imposto de renda de pessoa jurídica, que ao tempo da Lei nº. 2.862/56 até poderia ser aplicável, mas que a evolução da legislação e principalmente a evolução da sistemática de lançamento, fiscalização e cobrança com a introdução da necessária rapidez e volume de operações acabou por alterar as características do lançamento, que evoluiu da modalidade por declaração para a modalidade por declaração, como queremos crer.

Assim, entendo ser o imposto de renda de pessoa jurídica, a partir da vigência do Decreto-lei nº. 1.967/92, sujeito ao lançamento por homologação e estar a Fazenda Pública impossibilitada, em fevereiro de 1992, de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1987, período-base de 1986.

Doutrinariamente, esta posição encontra respaldo, como colho do ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, em seu "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 7ª. edição, 1995, pág. 281/282, textualmente:

"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 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."
(destaco)

Jurisprudencialmente, o assunto vem sendo tratado a partir de diversos Acórdãos que, na maioria das vezes, assumem a decisão do paradigma CSRF/01-0.040/80, que pacificou o assunto, à sua época. O Acórdão apresenta a seguinte ementa:

"DECADÊNCIA - A fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, segundo referada jurisprudência das

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Interpretação dos artigos 173, parágrafo único, do CTN e art. 517, parágrafo 2º, do RIR/75."

Constato que o voto acima, paradigma de grande parte dos julgados deste Colegiado, foi tirado em 1980, portanto anteriormente à vigência do Decreto-lei nº. 1.967/82 e, portanto, não reflete a situação jurídica definida pelo mesmo. A adoção continuada do paradigma somente pode ser aceita após o ajuste de seus argumentos à nova realidade trazida pelo Decreto-lei nº. 1.967/82 e legislação superveniente.

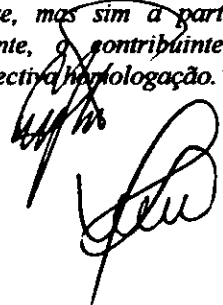
Procurando colher argumentos, encontro no Acórdão nº. 101-84.284, de 10.11.92, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Celso Alves Feitosa, a par do voto concluindo ser o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, por declaração, o seguinte texto:

"Por ora, pedindo vênias aos ilustres pares que concluem de forma diversa, permaneço no entendimento de que os impostos sujeitos à declaração de rendimentos, inobstante os pagamentos antecipados, por vezes sequer devidos por ausência de fato gerador - prejuízo -, não se ajustam à previsão do artigo 150 do CTN, vez que os pagamentos devem ser considerados adiantamentos, condicionados a um imediato controle da administração. Ou seja, ocorre o "pagamento" que não dispensa a declaração de rendimentos para o fim específico, inobstante a redação do artigo 16 do Decreto-lei. 1.967/82, que registra: "... apresentada ou não a declaração de rendimentos ...", a " falta ou insuficiência do pagamento sujeitará o contribuinte ..." aos encargos definidos. Isso porque a norma cuida do descumprimento do mandamento, nada mais."

Nos fundamentos do voto, constato estar a conclusão parcialmente centrada na observação de que "...inobstante os pagamentos antecipados ... não se ajustam à previsão do artigo 150 do CTN, vez que os pagamentos devem ser considerados adiantamentos, condicionados a um imediato controle da administração.". Parece-me que a antecipação no pagamento do imposto, por imposição legal, aprazada independentemente da entrega da declaração de rendimentos assume semelhante característica de antecipação que reveste o imposto de renda retido na fonte, que é retido sob cálculo rigoroso e recolhido sem qualquer ação da autoridade encarregada da administração do tributo e é, conforme corrente jurisprudencial unânime deste Colegiado, tido como tributo com lançamento por homologação. Concordo plenamente com a fundamentação contida no voto, encaminhado, porém, minha conclusão apoiada neste mesmo fundamento, para o lançamento por homologação, justamente pelo recolhimento antecipado sem prévia, mas com posterior verificação e concordância ou discordância sobre a quantia arrecadada.

No mesmo caminho conclusivo pela classificação do lançamento como por declaração, encontro o Acórdão nº. 103-14.354, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Victor Luiz de Salles Freire, cuja conclusão centrou-se em que:

"Inicialmente, no que diz respeito ao tema decadência, entendo que não assiste razão à parte já que, embora entendendo aplicável a regra do art. 150, parágrafo 4º. do CTN, conto-a, não a partir do último dia do ano-base, mas sim a partir da data da apresentação da declaração quando, efetivamente, o contribuinte submete seu comportamento tributário à administração para respectiva homologação."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Concordando com os fundamentos do voto, prefiro, porém, entender que o recolhimento do tributo antecipa o seu oferecimento à apreciação da autoridade administrativa, iniciando a contagem do prazo decadencial na precisa forma expressa no parágrafo 4º.

Está clara a opção assumida de submissão do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica ao artigo 150 do CTN, o que leva à necessária aplicação do parágrafo 4º., com a consideração do encerramento do fato gerador como marco inicial da fluência decadencial, e que assume o contido no par. 1º., assim redigido:

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

Outra alteração na sistemática do imposto de renda de pessoa jurídica introduzida pelo Decreto-lei n.º 1.967, diz respeito ao contido no seu artigo 21, assim expresso:

“Art. 21 - A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento ex-officio.”

Cotejo tal expressão legal com o contido no artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, assim redigido:

“Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

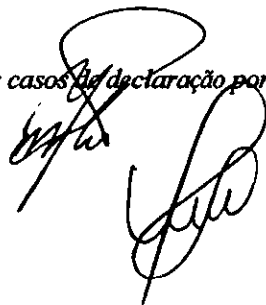
§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”

Da leitura do texto, considerando a subordinação do parágrafo ao caput do artigo 147, pode-se concluir com segurança que a hipótese de retificação da declaração, na forma descrita, somente é cabível no caso de ser o lançamento por declaração, descabido sua aplicação no caso de lançamento por homologação.

Tal conclusão encontra respaldo no entendimento do Mestre Aliomar Baleeiro, em seu Direito Tributário Brasileiro, Forense, 5ª Edição, 1973, pág. 450 e seg., quando, ao comentar o artigo 147 do Código Tributário Nacional, assim se expressa:

“O lançamento pode resultar: a) da declaração do sujeito passivo; b) das informações de terceiros; c) de iniciativa da autoridade nos casos do art. 149 do C. T. N.; d) de ato do sujeito passivo sem prévio exame da autoridade. Das duas primeiras modalidades ocupa-se o art. 147 do C. T. N., prevendo os casos em que, por lei, o sujeito ativo deva declarar a matéria de fato (ocorrência do fato gerador, época, base de cálculo) - ou o terceiro deva informá-la.”

Nenhuma dívida que tal retificação não se aplica aos casos de declaração por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Cabe inicial apreciação entre as diferenças contidas no artigo 21 do Decreto-lei n.º 1.967 e o § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional.

O art. 147, § 1º do Código Tributário Nacional condicionava a retificação da declaração a que ela se efetivasse "... antes de notificado o lançamento". A teoria que embasa a classificação do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, como sendo por declaração, tem como principal suporte o fato de constituir a entrega da declaração acompanhada da papeleta denominada "Recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento" como representando a efetivação da atividade vinculada da autoridade administrativa na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, estando, concomitantemente entregue a declaração e efetivado o lançamento, torna-se impossível a retificação da declaração, porquanto configurada a condição excludente de retificação contida no final do § 1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional, "... e antes de notificado o lançamento".

Se o imposto de renda de pessoa jurídica for regido pela modalidade de lançamento por declaração é tecnicamente impossível a retificação da declaração, porquanto, tal entrega concomitante com o lançamento é fato impeditivo da retificação.

O parágrafo 2º do art. 147 ressaltou a retificação apenas para os casos de revisão de ofício.

Veio o artigo 21 do Decreto-lei n.º 1.967 autorizar a retificação da declaração sem a restrição contida ao final do parágrafo 1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional. São evidentes duas situações. A primeira, que a lei ordinária não tem força jurídica, por impedimento hierárquico constitucional, para alterar a Lei Complementar. A segunda, que o artigo 21 do Decreto-lei n.º 1.967 não se refere ao lançamento por declaração, pois se a ele se destinasse teria obedecido a condição imposta na norma superior de que a notificação de lançamento era impeditivo de tal retificação.

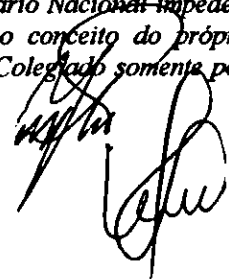
Estamos claramente diante de situação não referenciada ao lançamento por declaração (art. 21).

Outro fato que vem sendo apreciado repetidamente neste Colegiado diz respeito aos efeitos do lançamento. Se entendermos que o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica se reveste da modalidade de lançamento por declaração, existindo o lançamento simultâneo à apresentação da declaração de rendimentos, tudo baseado no cerne da tese, onde ocorreria o lançamento por ocasião da aposição do carimbo bancário ou fazendário na papeleta denominada "Notificação de Lançamento e Recibo de Entrega da Declaração", por existir o lançamento perfeitamente caracterizado e formalizado, ensejaria a impugnação contra o mesmo.

Devidamente formalizado o lançamento e constituído o crédito tributário, assistiria ao contribuinte a possibilidade de impugná-lo sem maiores dificuldades processuais.

Este Colegiado, porém, por copiosa jurisprudência, especialmente consolidada na sua 1ª Câmara, tem decidido que a concordância do fisco com os valores declarados impede a impugnação e mais, que o argumento de erro pode ser objeto de exame por meio de pedido de retificação.

Ora, se o artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional impede a retificação após a caracterização do lançamento, estando ele encaixotado no conceito do próprio artigo 147, de lançamento por declaração, a retificação admitida por este Colegiado somente pode se referir a lançamento de outra modalidade, que não por declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

E além dela, só temos o lançamento de ofício e por homologação. A excludente contida no artigo 21 do Decreto-lei n.º 1.967 (já existir processo de lançamento ex-officio) nos conduz a uma única possibilidade. A de que a norma se destina ao lançamento por homologação.

Não há como, logicamente, afastar o artigo 21 do Decreto-lei n.º 1.967 do lançamento relativo ao imposto de renda de pessoa jurídica. Mesmo porque ele se referiu a tal tributo e alegar que se refere a outro conduz ao desconexo, portanto inaceitável.

Por integração e exclusão, a norma contida no art. 21 do Decreto-lei n.º 1.967 somente pode se destinar ao lançamento por homologação. Sendo o Decreto-lei n.º 1.967 voltado exclusivamente ao imposto de renda de pessoa jurídica, comprovado pela sua ementa ("Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências"), e nele se contendo regulação exclusivamente aplicável ao lançamento por homologação não há como negar que o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica assume tal natureza jurídica (por homologação).

Arrisco formular a seguinte afirmativa, no meu entender verdadeira, de que no caso de erro comprovado, a declaração de rendimentos pode ser retificada por iniciativa do sujeito passivo, antes de homologado o lançamento ou de iniciado o procedimento de ofício, sendo que os erros nela contidos e apuráveis pelo seu exame devem ser corrigidos de ofício pela autoridade administrativa competente.

Cabe reafirmar ainda que se o lançamento fosse por declaração, caberia a estranha figura da impugnação imediata à simples entrega da declaração correspondente ao lançamento, como vem este Colegiado repudiado sistematicamente, e se o Fisco entende insuficientes os pagamentos efetuados, constitui o crédito tributário mediante lançamento de ofício, com observância do rito legalmente definido.

Tal entendimento nos coloca diante de outro elo da cadeia de arrecadação tributária.

Se o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica não tem as características de lançamento por declaração, como poderá a Fazenda Pública caracterizar sua liquidez e certeza? Se não aconteceu o lançamento, como poderá a Fazenda Pública executar o crédito tributário correspondente (assim formulo a questão por entender que o lançamento por homologação não tem as características de lançamento propriamente dito mas ocorre a falta de lançamento até a homologação da importância recolhida, tácita ou expressamente)?

A estas questões, o Decreto-lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, visando regular a situação criada pela legislação que embasa minha tese, dispôs em seu artigo 5º:

"Art. 5º

§ 1º - O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a existência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Portanto, o crédito tributário relativo ao imposto de renda de pessoa jurídica que é obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, no último momento do ano que antecede ao ano definido para a entrega da declaração de rendimentos, por força do artigo 5º, §§ 1º e 2º do Decreto-lei n.º 2.124, que conferiu a esse crédito tributário a indispensável exigibilidade.

O crédito tributário relativo ao imposto de renda de pessoa jurídica é exigível, portanto, não por ter havido o lançamento por declaração mas porque a lei dota de exigibilidade o crédito tributário regular e espontaneamente confessado pelo contribuinte.

Por oportuno convém enfrentar, complementarmente, argumentos que definem o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica como sendo misto, no que tange a alguns procedimentos característicos ao lançamento por declaração e a outros definidores do lançamento por homologação.

É notória a modernização da atividade tributária e está caracterizada por procedimentos tendentes a encurtar o tempo decorrente entre a ocorrência do fato gerador e a arrecadação do tributo dele nascido. Desde o tempo em que o imposto de renda de pessoa jurídica tinha a cobrança antecedida pela apresentação de uma declaração de rendimentos, que era seguida da emissão de documento com chancela fiscal caracterizando o lançamento (então por declaração), com apuração anual, e cuja cobrança não se efetivava sem a competente declaração, até os dias atuais, quando o imposto é devido e calculado mensalmente e recolhido no mês seguinte à ocorrência do fato gerador, muito antes do cumprimento da obrigação acessória da entrega de declaração de rendimentos ou de ajuste, é evidente, a evolução caracterizada pelo processamento eletrônico de dados e pelo sistema bancário marcado por uma eficiência exemplar trouxe alterações profundas no processo arrecadatário.

Entendo que essas mudanças trouxeram ao imposto de renda de pessoa jurídica muito maiores semelhanças ao IPI e ao ICMS (típicos por homologação), quanto ao processo de lançamento e arrecadação, do que ao ITR (típico por declaração).

Mesmo sem muito esforço se verifica que a atividade do contribuinte em quantificar e efetivar o recolhimento do tributo sem qualquer ação da autoridade administrativa tributária é muito mais expressiva e importante, além de mensalmente realizável, do que o cumprimento da obrigação acessória de efetuar a entrega da declaração de rendimentos ou de ajuste, anualmente cumprida.

Nesse sentido é oportuna a lição de Luciano da Silva Amaro, no artigo "Lançamento por Homologação e Decadência", publicado na Revista Resenha Tributária, 1975, Imposto de Renda - Comentários, 1.3, que bem demonstrou a sistemática e a verdadeira amplitude dos aspectos da ação do contribuinte, quando assim se expressou (fls. 335):

"É evidente que, para efetuar a antecipação do pagamento, o sujeito passivo deve praticar uma série de atos. O pagamento pressupõe que ele saiba quanto pagar, o que o obriga a calcular o montante do tributo devido. O tributo é devido em razão da ocorrência do fato gerador; então, urge que ele verifique a ocorrência deste. Para que se veja na obrigação de efetuar o pagamento é mister que se identifique como sendo o sujeito passivo.

Dessa forma, o pagamento pressupõe logicamente uma série de atos que quantificam a obrigação tributária e individualizam o devedor. Sem eles, não se saberia se existe ou não a obrigação de pagar, desconhecer-se-ia quanto pagar e a quem caberia fazê-lo. Tais atos, materialmente, configurariam um lançamento, feito pelo próprio sujeito passivo, na modalidade que a doutrina costuma denominar de auto-lançamento. Na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

sistemática que o C T N deu ao instituto, porém, o tributo - mesmo antecipado - ainda não está lançado administrativamente (e o lançamento é sempre atividade administrativa, como se viu); para que ocorra o lançamento (entendido como atividade administrativa) é necessário que o procedimento desenvolvido pelo sujeito passivo seja homologado pela autoridade administrativa: o lançamento "opera-se - estabelece o C T N - pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa".
(itálicos no original)

Essa descrição bem demonstra a complexidade da atividade do contribuinte, antecedente e necessária ao cálculo e pagamento do tributo devido. É conhecido também que o contribuinte, no caso específico do imposto de renda de pessoa jurídica, além de usar o texto da lei, adota também instruções contidas em manuais e atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal que orientam no cumprimento da obrigação acessória da elaboração e entrega da declaração de rendimentos ou de ajuste. Tal fato, porém, não é suficiente para descaracterizar que o recolhimento ocorre anteriormente a qualquer ação objetivamente orientada pela autoridade administrativa tendente a caracterizar exame prévio da atividade assim exercida.

E mesmo que o lançamento tivesse uma natureza mista, porque deveria não ser classificado como lançamento misto? Simplesmente porque tal modalidade não se encontra caracterizada no Código Tributário Nacional, portanto inexistente. Mesmo que se aceite haver características mistas no lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, não há como negar ser preponderante a ação do contribuinte em antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa e ser necessário adotar uma classificação compatível com os conceitos contidos no bojo do Código Tributário Nacional.

Centro minha posição, ao entender que o lançamento por homologação rege o imposto de renda de pessoa jurídica, no contido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, por sua legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando tais pagamentos à homologação.

Já, Ruy Barbosa Nogueira, no seu "A decadência no direito tributário brasileiro, 1982, pág. 17, concluía:

"O Imposto de Renda, em relação ao lançamento, já chegou mesmo a disciplinar separadamente, por dois regimes, o do 'Imposto de Renda lançado' e o do 'Imposto de Renda não lançado'.

O imposto de renda 'não lançado' é o do recolhimento ou retenção pela fonte pagadora e casos de antecipação. Estes se regem pela modalidade do lançamento por homologação ou autolancamento (art. 150 e § § do Código Tributário Nacional). Todos estes, quando regularmente antecipados ao lançamento oficial pelo 'autocálculo' e recolhimento sob 'condição resolutória' deverão ser 'homologados' expressamente dentro do prazo preclusional de 5 anos a contar da 'data da ocorrência do fato gerador')1ª parte do § 4º do art. 150). Se passado este prazo sem a manifestação homologatória da Fazenda Pública, por presunção absoluta (iuris et de jure) considera-se homologado e extinto o crédito, por ter 'precluído' a faculdade homologatória".

Ilustrativa é a afirmativa do mesmo autor, quando, em 1975, já mencionava, em sua "Teoria e Prática de Direito Tributário":

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

"Se examinarmos a legislação brasileira podemos constatar que esse é o tipo de lançamento que prevalece entre nós. Se percorrermos a legislação dos países europeus poderemos constatar que a maioria é por meio dos lançamentos direto e misto. Como já referimos, o lançamento por homologação ou autolançamento está sendo cada vez mais adotado em nosso país e os contribuintes brasileiros estão cada vez mais tendo avolumadas as suas obrigações acessórias, estão cada vez mais sendo obrigados não só à colaboração, mas a encargos burocráticos e assumindo os riscos da interpretação das leis tributárias num ambiente de legislação cada vez mais complexa, multiforme e contraditória"

Diversos argumentos são expendidos na tentativa de caracterização do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, pela modalidade de declaração, a despeito da atuação volumosa do contribuinte no cálculo e recolhimento do imposto antes da apresentação da declaração, como o de que corresponde a simples comodidade das partes, por regramento contido em manuais expedidos pela autoridade administrativa. Não entendo ser suficiente tal argumento. Não quero aceitar que não pode a autoridade administrativa incumbir o contribuinte da realização de tarefas tendentes à efetivação do lançamento, apenas, creio, que ao incumbir o contribuinte do dever de antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame por ela, autoridade administrativa, o sujeito ativo ensejou a configuração da modalidade de lançamento por homologação, na forma contida no art. 150 do Código Tributário Nacional.

É inquestionável, diante da legislação, jurisprudência e doutrina, que somente a autoridade administrativa pode efetuar o lançamento, aplicando a norma legal, na constatação da hipótese de incidência, pela ocorrência do fato gerador, e, ao fazê-lo, pode apoiar-se em informações prestadas pelo contribuinte ou terceiros (declarações), ou, usar os elementos de que disponha. Se, porém, o contribuinte for compelido, legalmente, a recolher o imposto de renda, mesmo antes da apreciação da autoridade administrativa, sem qualquer dúvida estaremos diante da modalidade de lançamento por homologação.

Diversos precedentes são registrados neste Colegiado.

Um deles, refletido no Acórdão nº 107-1.369, publicado no DOU de 07.01.97, pág. 301, da lavra do I. Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira, traz a seguinte ementa, tratando de caso de impugnação apresentada pelo contribuinte à sua própria declaração de rendimentos, no qual a própria autoridade administrativa alegou tratar-se de lançamento por homologação aquele referente ao imposto de renda de pessoa jurídica:

"(...) NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. o lançamento nos exatos termos do Código Tributário Nacional, é de competência privativa do Estado, ao qual, através da Administração, cabe a tarefa de homologá-lo, quando o sujeito passivo toma a iniciativa de antecipar o pagamento dos tributos e informa os dados segundo os quais os mesmos foram apurados, nos termos do disposto no art. 150 do C T N. Contra este procedimento, pelo qual tem início o lançamento dito por homologação, é defeso ao contribuinte insurgir-se, posto que não previsto pela legislação processual, mormente porque não há como ser instaurada a fase litigiosa do procedimento. Esta só se instaura contra o lançamento de ofício. O procedimento adequado à alteração dos dados informados na declaração de rendimentos consiste em retificá-la, nos termos do D. L. nº 1.967/82." (A decisão foi unânime) (destaquei)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Por oportuno, transcrevo parte do Relatório elaborado pelo referido Conselheiro, quando relata as conclusões formadas pela autoridade julgadora singular:

"Ao apreciar as razões acima, o Julgador "a quo" discorda com a preliminar levantada, por entender ser incabível a impugnação à própria declaração de rendimentos, posto que em desacordo com o Dec. Nº 70.235/72, pois, segundo o disposto no art. 142 do C T N, o lançamento é privativo da Administração Pública, o qual é indelegável, intransferível e irremunciável, traduzindo, a entrega da declaração de rendimentos, no lançamento por homologação, cujos procedimentos anteriores, cometidos pelo contribuinte, depende de aquiescência do Estado, no prazo de até cinco anos, para que seja homologado nos termos do par 4º do art. 150 do C T N. Afirma que, enquanto tal não ocorre, a declaração do contribuinte é expressão unilateral de sua vontade, insuficiente, nos termos do art. 7º do Dec. 70.235/72, para dar início ao procedimento fiscal que enseja o contraditório administrativo, sobre o que transcreve excertos doutrinário e jurisprudencial em arrimo de sua tese."

No conteúdo do voto, é de se destacar as afirmativas:

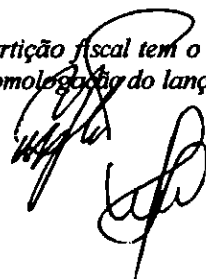
"Creio que nos interessa, mais de perto, o lançamento dito por homologação, que, sem dívida, é o caso da recorrente, segundo sua definição.

Vejamos suas implicações e como o mesmo se opera em relação ao imposto de renda de pessoas jurídicas:

1. ocorrido o fato gerador da obrigação tributária principal e antes de qualquer procedimento por parte da administração, desde que existente previsão legal determinando a antecipação do pagamento do tributo, o contribuinte o calcula e dá início ao seu recolhimento, demonstrando-o segundo os dados informados na declaração de rendimentos. Com o advento do D. L. nº 1967/82, o prazo de pagamento do imposto sobre a renda se desvinculou da entrega da declaração de rendimentos correspondente, ou seja, sem o prévio exame por parte da autoridade administrativa, o que vem corroborar que estamos diante de lançamento por homologação;

2. portanto, ocorrendo o fato gerador e com isto nascida a obrigação do recolhimento do imposto, independentemente de qualquer atitude tomada pela administração, o sujeito passivo é impelido, por lei, a recolher o crédito tributário antecipadamente, sem que, no entanto, e até este momento, possa se falar em lançamento nos termos do Direito Tributário, porquanto, segundo dispõe o art. 142 do C T N, trata-se de ato (alguns preferem falar em procedimento) privativo da autoridade administrativa, tratando-se apenas de um procedimento de pagamento; pode-se até afirmar que os procedimentos do contribuinte, entre apresentar declaração e antecipar pagamentos do imposto, consistem, ao muito, em dar início ao lançamento ou prepará-lo, o qual, enquanto não concluído na forma da lei, após o conhecimento, pela administração, da atividade preparatória exercida pelo contribuinte, não pode ser considerado como tal, nos termos do direito posto.

3. o recebimento do imposto por parte da repartição fiscal tem o efeito previsto no art. 150, §. 1º, do C T N, a § de, em ocorrendo a homologação do lançamento, considerar-se extinto o crédito tributário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

4. nos termos do § 4º do precitado artigo, a partir da ocorrência do fato gerador tem início a contagem de prazo para que o ato administrativo do lançamento seja homologado, quando então a autoridade administrativa, através do controle exercido sobre a declaração apresentada, verificará a correção quanto aos pagamentos e aos procedimentos preparatórios do lançamento em que foi parte o contribuinte;

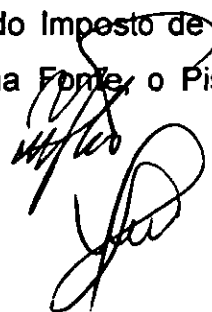
5. finalmente, se, por ocasião desta verificação tendente a confirmar os pagamentos antecipados, a administração acha-os conforme, dá-se a homologação; se ao contrário, exige-se a diferença com a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento. Tal é o exercício do direito de crédito, por parte do sujeito ativo, nascido a partir do fato gerador da obrigação, e que se implementa com a efetivação do lançamento.

Conclui-se, portanto, que, sendo o lançamento uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, é a lei que determina seu conteúdo, seu modo, sua forma, seu tempo, enfim todos os elementos que participam de sua formação, razão pela qual cabe à Fazenda Pública, através de seus agentes, o dever de examinar a justeza dos cálculos dos tributos e de seus recolhimentos, com o que se materializa definitivamente o ato de lançar."

Por derradeiro, entendo que a aceitação de que o imposto de renda de pessoa jurídica migrou da natureza jurídica de lançamento por declaração (como era anteriormente ao Decreto-lei n.º 1.967) para a natureza jurídica de lançamento por homologação (a partir do Decreto-lei n.º 1.967), não decorre da alteração do conceito de lançamento por declaração ou por homologação, conceitos que permanecem inalterados na forma definida pelo Código Tributário Nacional, mas decorre exclusivamente da evolução do imposto de renda de pessoa jurídica que teve seus fundamentos infraconstitucionais alterados a ponto de alterar sua natureza jurídica relativa à forma de seu lançamento. "

Por oportuno é de se constatar que a aplicação da multa de 75%, portanto agravada, quando o percentual aplicável ao exercício em questão era de 50%, deveu-se à falta de atendimento a um termo de intimação e não às situações elencadas no § 4 do art. 150 do Código Tributário Nacional (dolo, fraude ou simulação), não sendo dilatável o prazo decadencial.

Entendo ser aplicável a ação decadencial sobre o lançamento tributário, ocorrido quando já não mais podia ser procedido pela Fazenda Pública. Tal efeito, pelas características tributárias dos demais tributos, além do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, alcança igualmente o Imposto de Renda na Fonte, o Pis, o Finsocial e a Contribuição Social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10425.000641/96-98
ACÓRDÃO Nº : 105-12.328

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso e acolher a preliminar de decadência, dando provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 15 de abril de 1998.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
