

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° 10855/000.755/92-81

Sessão de 20 de agosto de 1996

RECURSO N.º : 108.266 - IRPJ - Ex: 1987

RECORRENTE : CONFECÇÕES MAGISTER LTDA.

RECORRIDA : Delegacia da Receita Federal em Sorocaba - SP

ACÓRDÃO N.º 105-10.575

IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONFECÇÕES MAGISTER LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência 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(Relator) e Afonso Celso Mattos Lourenço. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA  
PRESIDENTE

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06 JAN 1997

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JORGE PONSONI ANOROZO, NILTON PÊSS, VICTOR WOLSZCZAK, Ausente o Conselheiro GILBERTO GILBERTI.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N°. : 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N°. : 105-10.575

RECURSO N°. : 108.266  
RECORRENTE : CONFECÇÕES MAGISTER LTDA

**R E L A T Ó R I O**

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que indeferiu sua impugnação, julgando assim procedente o Auto de Infração lavrado às fls.18/22 em virtude das seguintes irregularidades apuradas no período-base de 1986, exercício de 1987:

A) falta de declaração e recolhimento do IRPJ referente à diferença do saldo devedor de correção monetária no valor de Cz\$ 133.908,14 em decorrência da ausência, no balanço de encerramento do ano base de 1985, da provisão para o IRPJ no valor de Cr\$ 193.452.950, e

B) omissão de receita caracterizada pela escrituração de suprimentos/ingressos em dinheiro no caixa recebidos do sócio Sílio Arap e de Pastoril Jatobá Ltda sem a devida comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos, através de documentos hábeis, totalizando Cz\$ 739.647,60,

Os motivos de fato e direito em que se fundamenta tanto a impugnação de fls.26/46 quanto o recurso, fls.58/64, bem como os pontos de discordância, as razões e provas apresentadas serão examinadas no meu voto, juntamente com os fundamentos da decisão recorrida, fls.53/55.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N°. : 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N°. : 105-10.575

**VOTO VENCIDO**

**CONSELHEIRO CHARLES PEREIRA NUNES, RELATOR**

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Processo com instauração e tramitação legal.

Lembrando que o lançamento ocorreu em 24/04/92, a empresa argüiu na impugnação preliminar de decadência invocando o art.173, inc.I do CTN. No seu entendimento o prazo decadencial encerrou-se em 31/12/91, já que este iniciou no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a fiscalização teve oportunidade de examinar o balanço de 1985.

A autoridade a quo considerou que o prazo decadencial deve ser contado a partir da notificação do contribuinte, que deu-se em 27 de abril de 1987 com a entrega da declaração de IRPJ, completando-se em 27/04/92.

No recurso a empresa redireciona seus argumentos de decadência para o instituto da homologação previsto no § 4º do art. 150 do CTN c/c seu art. 147, parágrafo único. Afirma que o fato gerador do tributo ocorreu em 31/12/86 quando foi levantado o balanço geral e não na data da entrega da declaração.

A posição dominante nesse Conselho é de que o lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas é feito com base na Declaração de Rendimentos, na forma do artigo 147 do CTN. A decadência do direito de constituir crédito a ele relativo, por lançamento de ofício, não segue o regime do artigo 150, § 4º, do CTN, que é específico para os lançamentos por homologação. O início da contagem do prazo decadencial no caso de novo lançamento é o previsto no artigo 711, § 2º do RIR/80, que guarda consonância com o artigo 173 do CTN.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

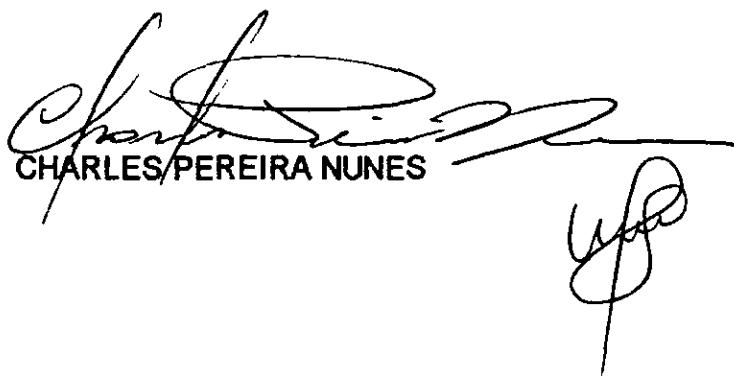
PROCESSO Nº. : 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº. : 105-10.575

Nesse sentido temos mais recentemente o Acórdão CSRF/01-01.876, de 21/08/95 e o CSRF/01-1.945, de 18/03/96.

Assim sendo, configura-se correta a decisão de primeira instância que, com base no parágrafo único do art.173 do CTN, considerou o termo inicial como sendo a data da entrega da declaração de IRPJ ou da notificação. O inciso I do mesmo artigo, avocado inicialmente pelo contribuinte, só se aplica nos casos em que haja omissão do contribuinte na entrega da declaração. Se fosse o caso, o termo inicial seria o dia 02 de janeiro de 1988, dia 1º é feriado, pois tendo o fato gerador da obrigação ocorrido em 31/dez/86, o exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado lançamento pelo fisco é justamente o ano de 1988, e o termo final seria o dia 02 de janeiro de 1993.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada, porém, considerando que a decisão do colegiado sobre essa preliminar pode prejudicar o exame do mérito, caso eu seja vencido, deixo de apreciá-lo no aguardo do deslinde da questão.

Sala das Sessões - DF, em 20 agosto de 1996.

  
CHARLES/PEREIRA NUNES

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

**VOTO VENCEDOR**

**Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator Designado**

Aceita a admissibilidade do recurso, a divergência suscitada na Câmara se prende exclusivamente aos efeitos decadenciais vinculados à natureza jurídica do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica.

Robusta e ainda majoritária, neste Primeiro Conselho de Contribuintes, a tese esposada pelo Ilustre Relator, Dr. Charles Pereira Nunes, vem sendo vencida nesta Quinta Câmara. O aprofundamento da análise dos aspectos jurídicos do lançamento do IRPJ, porém, impulsionam a corrente doutrinária que entende ser de natureza jurídica vinculada à sua homologação, tal lançamento, corrente que já ganha corpo também em outras Câmaras. Assim, a divergência restrige-se ao campo doutrinário.

A repetição das datas em os eventos ocorreram é importante na fixação objetiva do assunto.

O auto de infração foi levado à ciência do contribuinte em 24.04.92 (fls. 22) e referia-se a matéria relativa ao exercício de 1987, período de apuração de 01.01.86 a 31.12.86. A declaração de rendimentos do exercício de 1987 foi entregue em 27.04.87.

Se entendermos o lançamento como sendo por declaração, o prazo decadencial se esgotaria em 27.04.92 e o lançamento teria sido constituído legitimamente. Se o entendermos por homologação, tal prazo findaria em 31.12.91 e não mais assistia direito à Fazenda para a constituição do crédito.

A conceituação jurídica do lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, atualmente, me parece, não mais apresenta dúvida, que o define como lançamento por homologação.

Relativamente, porém, ao exercício de 1987, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO Nº 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº 105-10.575

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.

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 )

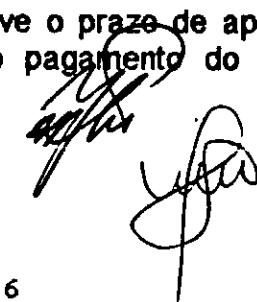
O exame do Decreto-lei n.º 1.967/82 nos apresenta diversas inovações com relação à sistemática de cálculo e pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas.

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.

O contribuinte encerrava seu balanço no dia 31 de dezembro e passava a recolher o imposto a partir de janeiro do ano seguinte, já relativamente ao ano seguinte. Adotava como base de recolhimento, alternativamente, o montante recolhido no ano anterior ou no valor apurado no período-base em curso.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO Nº 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº 105-10.575

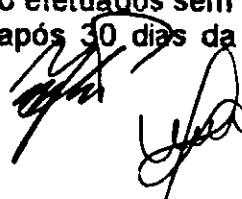
Tais procedimentos, pela autoridade administrativa, podem ser constatados, pelo menos, nos seguintes atos:

- 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.

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 nº. 1.967/82, com matriz legal na Lei nº. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

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 atribuía 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 da 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

das autoridades fiscais não tem o condão de definir a natureza jurídica do lançamento dos tributos neles 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*".

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.

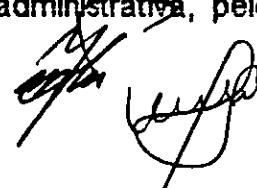
Outro ponto, da maior importância, a ser avaliado, diz respeito ao texto trazido no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 85.450/80, em seu artigo 711, par. 2º., assim redigido:

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

.....  
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, decaí 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 generaladamente aceita. Acabou por prevalecer a interpretação exarada deste Colegiado, quando a autoridade administrativa, pelo ADN



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

n°. 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO Nº 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº 105-10.575

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 caracteradamente tivesse seu lançamento por declaração. E estou convencido que o imposto de renda de pessoa jurídica, caracterizada 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 homologação, 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 abril 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, segundo reiterada jurisprudência das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes. Interpretação dos artigos 173, parágrafo único, do CTN e art. 517, parágrafo 2º, do RIR/75."

Constatou 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 Eminent Conselheiro Celso Alves Feitosa, a par do voto concludo ser o lançamento do imposto de renda de pessoa jurídica, por declaração, o seguinte texto:

"Por ora, pedindo vênia 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 a 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 culda 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 a 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, encaminho, porém, minha conclusão apoiada neste mesmo fundamento, para o lançamento por homologação, justamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

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 encontro o Acórdão nº. 103-14.354, da lavra do Eminente 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."

Concordo 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

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

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".

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

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

O parágrafo 2º do art. 147 ressalvou 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 nº 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

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 irracional, 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.

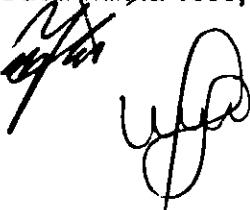
Cabe reafirmar ainda que se o lançamento fosse por declaração, caberia a estranha figura da impugnação imediata à simples entrega da declaração correspondente ao lançamento, como vem este Colegiado repudiado sistematicamente, e se o Fisco entende insuficientes os pagamentos efetuados, constitui o crédito 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 formulou 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 .....



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO N° 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO N° 105-10.575

§ 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."

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, 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 arrecadatório.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PROCESSO Nº 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº 105-10.575

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 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PROCESSO Nº 10855/000.755/92-81  
ACÓRDÃO Nº 105-10.575

rendimentos ou de ajuste. Tal fato, porém, não é suficiente para descharacterizar que o recolhimento ocorre anteriormente a qualquer ação objetivamente orientada pela autoridade administrativa tendente a caracterizar exame prévio da atividade assim exercida.

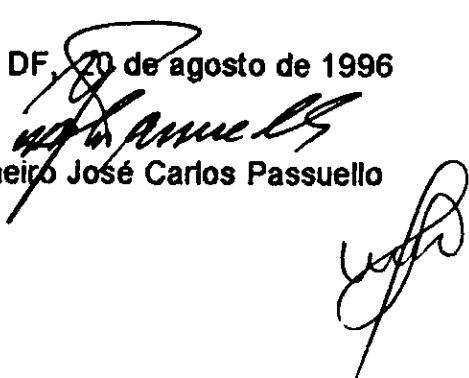
E mesmo que o lançamento tivesse uma natureza mista, porque deveria não ser classificado como lançamento misto? Simplesmente porque tal modalidade não se encontra caracterizada no Código Tributário Nacional, portanto inexiste. Mesmo que se aceite haver características mistas no lançamento do imposto 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.

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.

Acolho, portanto, a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1987.

Brasília, DF, 20 de agosto de 1996

  
Conselheiro José Carlos Passuello