

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

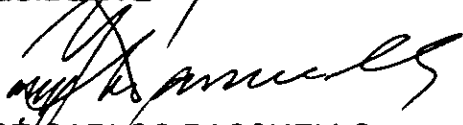
Processo nº : 10920.002288/95-72
Recurso nº : 111.129
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1990
Recorrente : ADMINISTRADORA DE BENS INCA LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 1997
Acórdão nº : 105-11.888

DECADÊNCIA - Sendo o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, como os demais tributos calculados a partir das demonstrações financeiras, regidos pela modalidade de lançamento por homologação, é de se aplicar à contagem do prazo decadencial o teor do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ADMINISTRADORA DE BENS INCA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada pelo contribuinte, para excluir a exigência, em virtude de ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Charles Pereira Nunes (relator) e Jorge Ponsoni Anoroço (o primeiro rejeitava a preliminar suscitada e analisava o mérito do litígio de todas as exigências: IRPJ/IRF/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/PIS FATURAMENTO; o segundo rejeitava a preliminar apenas no que tange ao PIS e analisava o mérito do litígio). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 ABR 1998

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105.11.888

Recurso nº. : 111.129
Recorrente : ADMINISTRADORA DE BENS INCA LTDA

RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a ação fiscal formalizada nos Autos de Infração de IRPJ, CSSL, IRF-ILL e PIS, lavrados respectivamente às fls. 173, 179, 184 e 189 (cópias) em virtude das seguintes infrações verificadas no período-base de 1989, exercício de 1990, conforme detalhado relatório fiscal às fls. 158/173 do proc. 10920.000908/95-84:

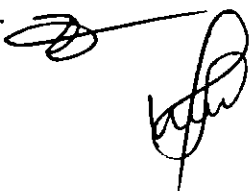
1- Correção monetária indevida de todo o saldo registrado no Patrimônio líquido da fiscalizada, uma vez que esta havia remetido parte de seus recursos próprios (sobre a qual não poderia incidir a CM) na forma de " Adiantamento para Futuro Aumento de capital - AFAC ", à Invertix S/A, empresa com sede no exterior;

2 - Postergação da tributação de receitas financeiras;

3 - Investimento na Cia. Hansen Industrial avaliado pelo método de Equivalência Patrimonial em desacordo com a legislação fiscal.

Por bem resumir a matéria adoto o relatório da autoridade julgadora singular, leio em plenário, que, rejeitando a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte, examinou o mérito cancelando o lançamento na parte relativa ao item 1, e mantendo a autuação dos demais itens, os quais examinarei detalhadamente no meu voto se for rejeitada a preliminar de decadência que o contribuinte insiste em arguir no recurso.

Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105.11.888

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.

A empresa argüiu preliminar de decadência invocando o art.150 e §§ do CTN que trata do lançamento por homologação. No seu entendimento o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decaiu em 31/12/94, quando transcorreu o prazo de cinco anos da data do fato gerador do IRPJ ocorrido em 31.12.1989.

A autoridade *a quo* lembrou que no ano-base de 1989, o lançamento era efetuado com base na declaração e não por homologação e considerou que o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, parágrafo único do CTN, ou seja, a partir da notificação do contribuinte, que deu-se em 17 de maio de 1990 com a entrega da declaração de IRPJ, completando-se em 17/05/95

Na análise dessa preliminar, entendo que a questão da decadência ficou equivocadamente "cristalizada" na natureza do lançamento primitivo, se por homologação ou por declaração.

Na realidade o lançamento de ofício previsto no artigo 173 do CTN independe dessas duas outras modalidades, podendo ser efetivado tanto para os tributos sujeitos inicialmente ao lançamento por homologação quanto para tributos sujeitos inicialmente ao lançamento por declaração.

Observe-se que a HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO é um direito do contribuinte que precisa ser cumprido pela fazenda possibilitando assim que com

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

o implemento dessa condição (homologação do "lançamento") e mais o pagamento do tributo feito antecipadamente possam surtir seus efeitos de extinguir definitivamente o crédito tributário. Desse modo a falta de homologação expressa (obrigação do fisco) é suprida pela homologação implícita ocorrida em virtude do decurso de prazo.

Por outro lado o LANÇAMENTO DE OFÍCIO ou SUPLEMENTAR é um direito da fazenda constituir um crédito tributário não apurado pelo contribuinte ao desenvolver sua atividade típica do lançamento por homologação.

Esse direito da fazenda efetuar um lançamento por sua própria iniciativa não se extingue juntamente com sua obrigação de homologar o lançamento "efetuado" pelo sujeito passivo.

Aqui inexistente a relação biunívoca onde o cumprimento de uma obrigação corresponde à simultânea satisfação de um direito. Inexistente essa correspondência por que os objetos são diferentes, num cuida-se de crédito tributário conhecido apurado pelo próprio contribuinte, noutro, cuida-se de crédito tributário desconhecido porque não apurado pelo contribuinte mas pelo fisco.

Com isso podemos dizer que o prazo para homologação é um e o prazo para lançamento de ofício é outro, sendo que o primeiro encontra-se previsto no art. 150 e o segundo no art. 173.

O decurso do primeiro prazo considera cumprida a obrigação da fazenda de efetuar o lançamento e extingue o crédito tributário já pago sob condição.

O decurso do segundo prazo considera extinto o direito da fazenda efetuar o lançamento impossibilitando o pagamento/exigência de qualquer crédito.

No final dessa argumentação veremos que efetivamente o prazo homologatório corre para beneficiar a fazenda na medida em que garante o lançamento sem um ato formal de homologação, enquanto que o prazo ~~deca~~decadencial corre para prejudicá-la.

Adotemos, apenas *ad argumentandum*, a tese de que o lançamento primitivo do IRPJ seja por Homologação. Nesse caso, o decurso do prazo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

quinquenal previsto no art. 150, § 4º do CTN, quando se consideraria "homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada ocorrência de dolo ou fraude", não tem o condão de afastar o lançamento de ofício através da revisão do lançamento anteriormente homologado por de curso de prazo, conforme previsto no art. 149, inc.V do CTN, *verbis*,

Art. 149 - O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

.....
VII - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

.....
Parágrafo único - A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Observe-se a incoerência que existe em se considerar efetuado o lançamento por homologação e, por ter essa homologação sido feita implicitamente não mas se poder efetuar a revisão desse lançamento.

Também o art.145, inc.III confirma que mesmo o lançamento regulamente notificado ao sujeito "pode ser alterado em virtude de iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149" .

Observando que o inc.V do art.149 acima refere-se exatamente ao lançamento por homologação, fica evidente que esse tipo de lançamento primitivo, homologado quer explicitamente quer implicitamente, pode ser revisto dentro das regras do lançamento *ex officio* previstas no artigo 173.

O fato do artigo 150 dizer que com a homologação o crédito tributário fica definitivamente extinto não significa que ficou extinto todo o crédito decorrente do fato gerador mais apenas aquela parte apurada pelo contribuinte na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

sua constituição e desde que paga antecipadamente, ficando o restante do crédito sujeito á apuração ex officio, conforme ressalva o parágrafo único do art. 156, *verbis*,

Art. 156. Extingue-se o crédito tributário:

I -

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

.....

Parágrafo único - A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.

Podemos pois reafirmar que o prazo previsto no art. 150 não é de decadência simplesmente porque existe a possibilidade legal da revisão do lançamento dentro do prazo previsto no art. 173.

Então seria o caso de se perguntar qual a finalidade da Homologação e a necessidade do prazo fatal para sua realização.

O lançamento por homologação visa apenas constituir o crédito conferindo-lhe liquidez e certeza de modo a poder ser executado ou considerá-lo extinto se o pagamento tiver sido feito antecipadamente.

A sistemática do nosso código tributário somente admite a constituição do crédito tributário através do lançamento que por sua vez é atividade privativa da autoridade fiscal.

Assim, embora o crédito tributário decorra da obrigação principal ele somente se torna objeto dessa obrigação após ser formalmente constituído, conforme vimos acima e uma vez constituído e pago se extingue nas condições previstas no art. 156 do CTN.

Pois bem, devido a sistemática comentada, o pagamento do crédito tributário realizado antes da sua constituição somente poderia ter efeito de extinguí-lo sob condição resolutória de posterior lançamento. Ou seja como um direito não pode ser exercido antes de nascer (expectativa de direito), nem a obrigação correspondente pode ser cumprida antes desse mesmo momento, foi necessário ser



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

criada essa condição que amparava provisoriamente o cumprimento da obrigação, decorrente da exigência de antecipação do pagamento, até que o lançamento por homologação, enquanto condição resolutória, acabasse de vez com essa obrigação tornando o crédito definitivamente extinto, sem possibilidade de cobrança do crédito constituído na homologação.

Feitas estas considerações observe-se ainda que expressão **DEFINITIVAMENTE**, constante no § 4º abaixo reproduzido serve apenas para enfatizar a extinção do crédito e não do direito da fazenda promover a revisão do lançamento homologado. Da mesma forma, a expressão "salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação" apenas refere-se a ocorrência desses eventos no próprio pagamento antecipado do crédito tributário (DARF frio, cheque sem fundo etc) e não no lançamento em si, pois essas hipóteses já estão previstas no inc.VII do art. 149 que permite a revisão do lançamento.

Então, considerando que o pagamento tenha sido realizado, na data prevista no art.150 ocorre verdadeiramente um lançamento primitivo que pode ser suplementado por outro lançamento, ex officio, no prazo decadencial do art. 173 conforme já vimos

O prazo citado no art. 150 do CTN serve apenas como indicativo do implemento da condição resolutória estabelecida no seu § 1º para que o crédito tributário seja considerado definitivamente extinto, na parte que foi pago. Para fechar a lógica do sistema e nada mais.

Não tem lógica é haver um prazo decadencial para tributos lançado por homologação menor que o prazo decadencial para os tributos lançados por declaração. É evidente que a primeira modalidade é muito mais sujeita a erros e omissões ou mesmo fraudes e simulações do que na segunda modalidade. Por isso que o inverso até poderia fazer sentido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

Enquanto não for estabelecido um prazo decadencial maior para o lançamento para homologação, há de permanecer válida para ele as mesmas regras dos lançamentos por declaração e de ofício previstas no art. 173 do CTN.

Em resumo, não há que se confundir prazo de homologação com prazo de decadência. Eles possuem objetivos, termos iniciais e finais diferentes.

O prazo decadencial possui como objeto o procedimento do lançamento iniciado pelo fisco visando ele próprio apurar o crédito tributário, e principalmente exigir o recolhimento correspondente, enquanto que o decurso do prazo homologatório visa confirmar implicitamente o procedimento de lançamento iniciado pelo contribuinte onde ele próprio apurou e pagou antecipadamente crédito tributário, sendo seu principal objetivo não a exigência do quantum apurado mais sim sua liquidação (recibo).

Como observação final recordemos que o D.L. 2.124/84 abriu a possibilidade do crédito tributário ser "constituído" ou declarado como CONFISSÃO DE DÍVIDA em documento apresentado pelo próprio contribuinte que por força do citado decreto lei se torna instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, verbis,

Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá instituir ou eliminar obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita federal.

§ 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 a exigência do referido crédito.

Ora, isso nada mais é do que uma nova forma de instrumentalizar a exigência do crédito tributário agilizando sua cobrança, mas não dispensa ou proíbe o lançamento *ex officio* nos termos do art. 173 do CTN. O lançamento continua sendo por homologação.

Observe-se que em virtude da homologação por decurso de prazo, após cinco anos do fato gerador esses débitos informados pelo contribuinte serão

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

considerados definitivamente LANÇADOS e, se pagos serão também definitivamente extintos, se não pagos passará a correr o prazo PRESCRICIONAL para cobrança.

Em função dessa observação, contra os débitos informados jamais poderá ser alegada a decadência pois automaticamente o lançamento se fará por decurso de prazo.

Isso no lembra que o prazo do art.150 corre em favor da Fazenda enquanto que o prazo do art.173 corre contra.

DECADÊNCIA RELATIVA AO PIS-FATURAMENTO.

Tudo que foi dito para o IRPJ, CSSL e IRF-ILL é válido para o PIS. Ou seja, entendo que com o advento da Constituição Federal de 1988 essa contribuição passou a ser tributo e como tal o Decreto-lei nº 2.052/83 não pode mais subsistir em conflito com o CTN, em consequência o prazo decadencial passa a ser o previsto no seu artigo 173.

Se antes o CTN era aplicado subsidiariamente, respeitando o artigo 10 (prescrição em 10 anos a partir do vencimento) e o artigo 3º (cobrança administrativa no mesmo prazo), com o advento da constituição esses dispositivos do citado decreto lei tiveram que se adaptar ao CTN.

O termo inicial do prazo de prescrição foi reduzido para cinco anos a contar da constituição do crédito (art. 174 do CTN) e os prazos de homologação e de decadência, nos termos típicos do direito tributário, tiveram que se submeter ao art. 150 (que prever a contagem para homologação a partir do fato gerador) e ao art. 173 (que trata da decadência)

Ao rigor desses conceitos tributários, conforme já vimos na análise relativa ao IRPJ, não podemos dizer que o artigo 10 acima citado refira-se à homologação ou a decadência, ele é mera previsão de obrigação acessória civil (guardar os comprovantes de pagamento por dez anos a partir da data do vencimento) sob pena de uma sanção também civil prevista no próprio decreto lei;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105.11.888

sendo a cobrança, mesmo administrativa, realizada com base no art. 3º e formalizada através de auto de infração.

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 15 de outubro de 1997.


CHARLES PEREIRA NUNES



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator Designado

A divergência de entendimento sobre o assunto em discussão se abre diante da hipótese levantada de aplicação do instituto da decadência.

Precisamente relatado, o processo, a divergência se centra na contagem do prazo decadencial diante da natureza jurídica do lançamento de imposto de renda de pessoa jurídica.

O Voto Vencido está concluído na conclusão, brilhantemente esposada pelo Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Charles Pereira Nunes, de que o prazo para homologação é um e o prazo para lançamento de ofício é outro, sendo que o primeiro encontra-se previsto no artigo 150 e o segundo no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O artigo 156 do Código Tributário Nacional define as formas de extinção do crédito tributário, entre as quais inclui a decadência (inciso V).

Ao definir que a decadência é forma extintiva do crédito tributário, o legislador definiu que sua fluência integral opera os mesmos efeitos das demais formas extintivas, como o pagamento, a compensação e a conversão do depósito em renda, entre outras.

De outro lado, entendo que a decadência se opera, no que respeita ao início de sua contagem temporal e conseqüente fluência, não diante do título do tributo mas sim diante da caracterização jurídica de seu lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

Destarte, dependendo da forma como for concretizado o lançamento, formal ou juridicamente, o tributo correspondente deverá assumir uma das duas naturezas jurídicas: declaração ou homologação.

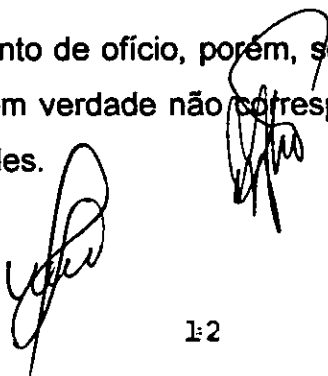
Sempre que ocorrer a hipótese a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame ou atuação fática da autoridade administrativa, teremos, na forma do art. 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação e, via de consequência, a decadência se operará na forma de seu parágrafo 4º, sem maiores questionamentos.

Por sua vez, quando o lançamento atender ao disposto no artigo 147, por efetuado com base na declaração do sujeito passivo, estaremos diante do lançamento por declaração, com os efeitos decadenciais regidos pelo art. 173 do Código Tributário Nacional.

A terceira modalidade, que não chega a revestir característica diferente mas que representa o poder que tem a administração tributária de exigir a exação diante da falta de implementação das hipóteses anteriores, o lançamento de ofício, pode ser impulsionado tanto nos casos de tributos regidos pelo lançamento por declaração como nos casos de tributos com lançamento por homologação.

Podendo se aplicar a tributos regidos pela modalidade jurídica de lançamento, por homologação ou declaração, o lançamento de ofício se opera sempre que alguma omissão for constatada pela autoridade lançadora.

O lançamento de ofício, porém, se de um lado se apresenta superior e substituindo os outros, em verdade não corresponde a tal aparência, mas apenas serve para suprir a falta deles.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

O lançamento de ofício, de outro lado, a par de se operar independentemente de ser o lançamento do tributo da natureza por declaração ou por homologação, não tem o poder de alterar a natureza jurídica do lançamento relativo ao tributo que alcança. Ele se limite aos contornos e características que marcam cada tributo, sem provocar qualquer alteração profunda além da imposição de penalidades complementares.

Assim, o lançamento de ofício se operando sobre um tributo regido pelo lançamento por declaração deverá respeitar as características próprias de tal tributo bem como os institutos a ele ligados. Sendo o prazo decadencial de tais tributos regido pelo art. 173, o lançamento de ofício deverá se subsumir também a tal prazo no que respeita a sua ação sobre tais tributos.

Da mesma forma, agindo sobre tributos regidos pelo lançamento por homologação, deverá se manter os princípios e institutos que regem o lançamento por homologação, inclusive os efeitos decadenciais previstos no art. 150.

Assim, me parece inadequada a tentativa de impor ao lançamento de ofício instalado sobre tributo regido pelo lançamento por homologação o prazo decadencial previsto para tributo regido pelo lançamento por declaração. Tal tentativa induz a travessa exigência com características ocasionais que abre perspectiva à manipulação de conceitos.

Me parece que o limite da discussão deve se conter na caracterização da modalidade do lançamento que rege o imposto de renda de pessoa jurídica, tributo sobre o qual se instalou o lançamento de ofício e que é objeto da presente apreciação.

Venho entendendo desde algum tempo, como ocorre hoje com a maioria dos integrantes desse Primeiro Conselho de Contribuintes, que o imposto de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

renda de pessoa jurídica é regido pelo lançamento por homologação. Assim venho votando e nisso apoio a dissidência no presente julgamento.

Repito, a seguir os argumentos que me levaram a tal conclusão, trazidos que são em todos os julgamentos por mim relatados sobre o assunto, se bem como algumas variações ocasionais:

"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 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

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 mesma forma a aplicação da correção monetária se vinculava à apresentação da declaração.

A evolução significativa operada pelo Decreto-lei nº 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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.

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"

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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 ocorria, quando as declarações de rendimentos eram entregues diretamente à Receita Federal.

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

"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):

.....
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 considerado pela administração tributária, por ocasião da consolidação regulamentar, é oportuno citar o artigo 8º.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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 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 1.01.94, no qual não mais consta a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

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 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 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 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."

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

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 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 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 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, 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."

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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-offício."

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 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

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 ressalvou a retificação apenas para os casos de revisão de ofício.

Veio o artigo 21 do Decreto-lei nº 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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, dispõe 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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, 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 arrecadatório.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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 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.

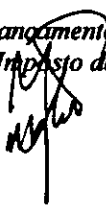
E mesmo que o lançamento tivesse uma natureza mista, porque deveria não ser classificado como lançamento misto? Simplesmente porque tal modalidade não se encontra caracterizada no Código Tributário Nacional, portanto inexistente. Mesmo que se aceite haver características mistas no lançamento do imposto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

"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'.

26



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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 vaticinava, em sua "Teoria e Prática de Direito Tributário":

"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 autolancamento 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, multifforme 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 dívida 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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)

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 irrenunciável, 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 dúvida, 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

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.

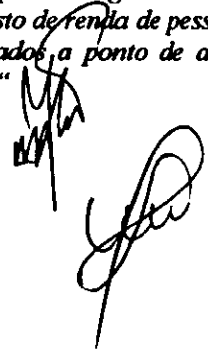
3. o recebimento do imposto por parte da repartição fiscal tem o efeito previsto no art. 150, §. 1º, do C T N, a § de, em ocorrendo a homologação do lançamento, considerar-se extinto o crédito tributário;

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. “



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72

Acórdão nº : 105-11.888

Indicado para redigir o voto vencedor, esclareço por derradeiro que o seu conteúdo decorre da tese dominante nessa Câmara que entende ser o lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, como dos demais tributos tratados no processo, de natureza jurídica *"por homologação"*.

Tal entendimento traz a contagem do prazo decadencial para se iniciar na conclusão do fato gerador, 31 de dezembro do período-base para o IRPJ e para os demais tributos discutidos no processo.

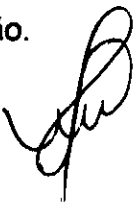
Minha sintonia com a tese sustentada pelo Ilustre Conselheiro Relator apresenta aspectos coincidentes e outros divergentes.

Assim, concordo quando ele cita que:

"Na realidade o lançamento de ofício previsto no artigo 173 do C T N independe dessas duas outras modalidades, podendo ser efetivado tanto para os tributos sujeitos inicialmente ao lançamento por homologação quanto para os tributos sujeitos ao lançamento por declaração."

Concordo com o Ilustre Conselheiro Relator que a natureza do lançamento não pode, isoladamente, tolher a ação do Fisco no lançamento de qualquer parcela que entender tributada, dentro de seus limites de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Daí, porém, a entender que o fato de ser o lançamento efetuado pelo Fisco, pelo lançamento de ofício, altera a natureza do lançamento relativo a determinado tributo, por exemplo, de lançamento por declaração para lançamento por homologação, ou de lançamento por homologação para lançamento por declaração, vai longo trabalho de análise que, segundo me parece, tem conclusão pela inviabilidade de tal mutação.

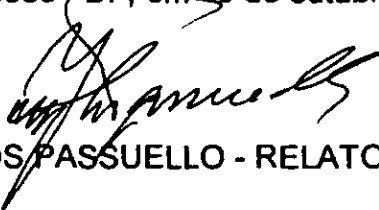


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10920.002288/95-72
Acórdão nº : 105-11.888

Assim, voto, para acolher a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 1997.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR DESIGNADO

