



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17/12/1999
C	<i>[Assinatura]</i> Rubrica

**Processo** : 10768.019768/97-26  
**Acórdão** : 202-11.447

**Sessão** : 18 de agosto de 1999  
**Recurso** : 01.251  
**Recorrente** : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ  
**Interessada** : De Millus Vendas Domiciliares Ltda.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** - Uma vez instaurado o procedimento fiscal, não há como admitir-se o cancelamento do auto de infração sob o fundamento de tratar-se de débito declarado em DCTF. **Recurso de ofício provido em parte para reformar a decisão de primeira instância e manter a dispensa da multa de ofício.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso o interposto por: DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ.

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1999

*[Assinatura]*  
 Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
 Maria Teresa Martínez López  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Ricardo Leite Rodrigues.  
 Iao/CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10768.019768/97-26  
**Acórdão** : 202-11.447

**Recurso** : 01.251  
**Recorrente** : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ

**RELATÓRIO**

Contra a contribuinte, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração, com fundamento na Lei Complementar n.º 07/70, sob a alegação de ter ocorrido falta de recolhimento do PIS, no período compreendido entre 31/08/92 e 31/12/94.

Por bem expor a matéria, reproduzo o Relatório inserido às fls. 227:

“Versa o presente processo sobre exigência de crédito tributário formulado à contribuinte acima identificada por meio do auto de infração de fls. 01/21, referente à Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor integral de R\$ 3.313.802,23 (três milhões, trezentos e treze mil, oitocentos e dois reais e vinte e três centavos), devidos em razão dos fatos descritos nas folhas de continuação do auto de infração.

Intimada da exação em 27-08-97, a contribuinte interpôs, em 19-09-97, a impugnação de fls. 167/170, apresentando a seguinte razão de defesa:

- 1- informa que por ter recolhido outros tributos a maior, tornou-se credora do fisco e compensou esse seu crédito com importâncias devidas relativamente ao PIS;
- 2 - que a contribuição tem como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior, critério que não foi observado no Auto de Infração;
- 3 - solicita perícia, indicando o Perito e os quesitos às fls. 170.

Através da Resolução n.º DRF/RJ/SERCO 37/96, fls. 196, foram solicitados esclarecimentos ao autuante, sendo, em resposta, anexados os documentos de fls. 199/222.

No relatório de fls. 222 o autuante esclarece os seguintes fatos, que devem ser destacados:



Processo : 10768.019768/97-26  
Acórdão : 202-11.447

- 1- "a interessada apresenta DCTF relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 1993 e 1996";
- 2- "a interessada não apresentou DCTF para o mês agosto 1996 e informou sob outro código a contribuição do mês de novembro 1996";
- 3- "ocorreu a inobservância dos valores de janeiro de 1993 até julho de 1993, ..., redundando em apropriação menor, conforme demonstrativo de fls. 199".

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/RJ/SERCO/1179/98, manifestou-se pelo lançamento procedente em parte, de cuja ementa está assim redigida:

**“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS**

Nos termos da Lei Complementar n.º 7/70 e da Lei Complementar n.º 17/73, a base de cálculo da contribuição é o faturamento, incidindo sobre este a alíquota de 0,75%.

A data de vencimento da contribuição é aquela prevista na legislação em vigor que, a partir de agosto de 1991 passou a ser o mês seguinte da ocorrência do fato gerador, em virtude da edição da Lei 7.691/88.

**Compensação** - Compete à contribuinte demonstrar a compensação alegada **Débitos declarados via DCTF. Confissão de dívida. Procedimento de cobrança. Legislação aplicável.**

Nos casos de débitos efetivamente declarados via DCTF, não pagos no devido prazo legal, cabe à autoridade tributária encaminhá-los à PFN para imediata inscrição em dívida ativa e conseqüente cobrança executiva, não cabendo a instauração de processo fiscal, de natureza contenciosa, para a exigência dos mesmos.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.**

Como conseqüência, a autoridade manteve a contribuição referente ao período 08/92 a 12/92, no valor de 124.010,26 UFIR, 08/96, no valor de R\$ 39.728,37, e 11/96, no valor de R\$ 40.911,27, no total equivalente a R\$ 193.588,18, sujeita à multa de ofício no percentual de 75% e demais encargos legais. Desse ato, recorre de ofício ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 10768.019768/97-26  
Acórdão : 202-11.447

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Conforme relatado, trata-se de recurso de ofício onde a questão resume-se a se, uma vez iniciado o procedimento fiscal, através do lançamento formal (artigo 142 do CTN), poderia ser o mesmo parcialmente cancelado sob a argumentação da existência de débitos declarados pelo contribuinte através da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, não passíveis de Lançamento de Ofício, segundo entendimento da autoridade fiscal.

o artigo 142 do CTN estabelece um conceito legal do lançamento, definindo-o como procedimento administrativo com os seguintes objetivos: a) verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) o cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo; e) aplicação da penalidade, se cabível no caso. Diz, "expressamente", o CTN que esse procedimento compete à autoridade administrativa e não ao contribuinte, a quem lhe cabe dar subsídio para o ato administrativo.

Não se discute aqui a diferenciação entre "obrigação tributária" e "crédito tributário". Segundo o artigo 142 do CTN, "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário...". A obrigação tributária nasce com o fato gerador, enquanto que o crédito tributário se constitui através do lançamento. Independentemente da existência ou não da DCTF ou do Auto de infração, existe a obrigação tributária, decorrente do fato gerador da exação fiscal.

A confissão do contribuinte do débito, através do preenchimento da DCTF, obrigação acessória da principal, dá suporte ou base para a constituição do crédito<sup>1</sup>, através do lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa.

Ora, se o lançamento a que se refere o artigo 142 do CTN não for efetuado dentro do prazo próprio, o direito da fazenda decai, conforme artigo 173 do CTN, independentemente ou não da DCTF. O artigo 173 preceitua que:

<sup>1</sup> Observa, com rigor, MISABEL DERZI, que "as informações e declarações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, apenas servem de suporte ou base para a prática do ato administrativo. Antecedem, portanto, ao lançamento como ato administrativo, que se aperfeiçoa posteriormente. Eles integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento, em si, como ato" (Misabel Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, 389 - e Alberto Xavier - Do Lançamento - Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário - pág. 413).



Processo : 10768.019768/97-26  
Acórdão : 202-11.447

*“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”xc*

Por outro lado, há *lançamento tácito*, quando há pagamento, ou na melhor técnica, nos termos do artigo 150 do CTN: *"O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa"*.

Assim, não há como dizer que o crédito confessado não pago está lançado por homologação tácita da atividade do contribuinte. Isto porque, a um, não é lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, a dois porque aqui não houve pagamento. O lançamento por homologação ocorre pela homologação da antecipação do pagamento exercida pelo contribuinte, e extingue o crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), não ensejando, assim, inscrição na Dívida Ativa.

Com muita propriedade, diz Aliomar Baleeiro, em sua grandiosa obra de *Direito Tributário*, que:

*"Em conseqüência, a legislação ordinária não pode criar a chamada - dívida não contenciosa - baseada, p. ex., em singelas declarações constantes de guias e documentos de arrecadação (DCTF's). Com suporte em tais documentos, a Fazenda, independentemente de notificação ao sujeito passivo para impugnação, costuma promover a inscrição em Dívida Ativa. Sem levar em conta a possível existência de singelos erros materiais, que poderiam ser retificados sem o aparato judicial custoso e incômodo, o sujeito passivo pode ter, em seu benefício, um contradireito oponível à Fazenda, que seja extintivo do crédito tributário. Acresce que muitas vezes esses documentos nem sempre espelham o contradireito (por limitações em sua programação). Exemplos desse fenômeno surgiu, de forma ampla e concreta, com o advento da Lei nº 8.383/91, por exemplo, que concedeu ao contribuinte, desde logo e independentemente de despacho da autoridade administrativa, o direito de efetuar o pagamento, mediante compensação de crédito advindo de pagamento indevido de tributo de mesma natureza (ou como se tivesse a mesma natureza). A Lei nº 9.430/96 estendeu tal direito de compensação a outros casos de pagamento indevido, sob conferência da mesma autoridade. Em todas essas*



Processo : 10768.019768/97-26  
Acórdão : 202-11.447

*hipóteses, o direito à compensação é garantido, direito líquido e certo do contribuinte. A peculiaridade da compensação no Direito Tributário, realçada especialmente nos tributos lançados por homologação, conforme modelo adotado pela Lei nº 8.383/91, está exatamente no fato de que ela extingue a obrigação sob condição resolutória, como é próprio do pagamento antecipado (art. 150, § 4º, do CTN). A certeza e a liquidez serão apuradas pelo sujeito passivo, que procederá à compensação, ficando os atos assim praticados sujeitos à fiscalização futura pelo prazo de cinco anos. Esse foi o entendimento acolhido pelo STJ (R. Esp. Nº 93.946-MG, sendo Relator o Min. Pádua Ribeiro; Embargos de Divergência no R.Esp. nº 78.301 - BA, Rel. Min. Adhemar Maciel, 1997; STJ. R. Esp. nº 19.640 - SP, Rel. Min. Pargendler, DJU, de 06.05.1996, p. 14.399; STJ - R. Esp. nº 12.184 - RJ, Rel. Min. Pargendler, DJU de 26.2.96, p. 3.981). (Direito Tributário Brasileiro - Aliomar Baleeiro - 1999 - pág. 1011/1012)."*

Uma vez instaurado o procedimento fiscal, não há como admitir-se o cancelamento do auto de infração sob o fundamento de tratar-se de débito declarado em DCTF. Admitir-se a inscrição em Dívida Ativa para cobrança judicial do crédito, sem prévio procedimento administrativo a partir da "confissão de dívida" do contribuinte, constante na DCTF, é equivocado, pois esses documentos, muitas vezes programados de forma inadequada, não refletem a realidade dos fatos, podendo levar o contribuinte a confessar débito, omitir causas extintivas, especialmente a compensação.

Nesse sentido oportuno recordar o que dispôs a Instrução Normativa DRF nº 67/92:

*"Art. 14. No preenchimento da DCTF, o contribuinte deverá informar o valor de cada tributo ou contribuição efetivamente apurado, não devendo ser considerados eventuais ajustes da compensação."*

Alberto Xavier, a quem me filio em seus argumentos, em seu livro "Do Lançamento Teoria Geral do Ato - Do Procedimento e do Processo Tributário - Ed. Forense - 1988 - pág. 414, assim se manifesta sobre o assunto:

*"É essencial ter-se presente que as declarações do contribuinte não esgotam todas as questões que se podem suscitar a respeito da falta de pagamento, que é o fundamento direto da execução fiscal. Pode, na verdade, o contribuinte ter declarado e não pago por uma pluralidade infundável de razões ininvocáveis ou imprevisíveis no momento da declaração, ou até como fundamento para um seu*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.019768/97-26  
Acórdão : 202-11.447

*pedido de retificação. Pode, com efeito, o contribuinte não ter pago porque, entretanto, procedeu à compensação do tributo, ou por reputar ilegal a exigência do imposto com base nos fatos declarados. Como pode o ato de inscrição da dívida ter sido efetuado com vício de incompetência, vício de forma ou erro no tocante à atualização monetária e cálculo dos juros.*

*Obrigado, nestes casos, o contribuinte a defender-se, como réu, em processo de execução, por meio de embargos que só serão admitidos se garantida a execução, é submetê-lo a um constrangimento que o princípio de ampla defesa visa precisamente evitar, pela singela técnica de oferecer ao particular a possibilidade de uma prévia defesa na esfera administrativa, em face de um ato administrativo notificado e fundamentado, através de um recurso com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário (Código Tributário Nacional, artigo 151, III).*

*A tese em que se baseia a jurisprudência dominante é, finalmente, conduzida a imprimir um tratamento irracionalmente discriminatório - e, portanto inconstitucional, por ofensivo do princípio de igualdade - entre o contribuinte que declarou e não pagou, em relação ao contribuinte que não pagou nem sequer declarou, pois quanto a este último deverá haver lançamento de ofício anterior à inscrição de dívida, plenamente ensejador do direito de defesa, por via de recurso administrativo.*

*Basta o absurdo desta consequência para que fique plenamente demonstrada a ilegitimidade da tese em causa, violadora a um tempo dos princípios constitucionais de ampla defesa e da igualdade, dos artigos 142, 145 e 201 do Código Tributário Nacional e do § 3º do artigo 1º da Lei nº 6.830/80."*

Assim, as conclusões podem ser sumariadas:

- a inclusão de valores na DCTF não dispensa o procedimento do lançamento; atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade, inclusive, da perda do direito de constituir o crédito pela decadência;
- uma vez efetuado o lançamento de ofício, deverá este prosseguir em todas as fases e instâncias permitidas no âmbito do processo administrativo. A inclusão de valores na DCTF não representa "Lançamento" (art. 142, CTN), exceto quando se tratar de valores pagos (lançamento por homologação) e, portanto, conclui-se inexistir sob esse aspecto duplicidade de lançamento, hipótese em que poderia ser "anulado" ou "cancelado", se fosse este o caso;
- também, no caso em questão, em se tratando de PIS, inadmissível a hipótese de duplicidade de lançamento; verifica-se que as DCTFs foram apresentadas na vigência dos Decretos-Leis nºs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10768.019768/97-26**  
**Acórdão : 202-11.447**

2.445/88 e 2.449/88, enquanto o presente auto de infração elaborado está com fundamento jurídico na LC n.º 07/70. Portanto, as bases de cálculo, as alíquotas utilizadas, e os valores resultantes, entre outras coisas, são diferentes.

- no mais, como regra geral, a DCTF deve apenas ser utilizada como suporte ou base para a prática do ato administrativo – lançamento formal, declaratório, privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN); e

- por último, em respeito ao princípio da igualdade entre o contribuinte que declarou e não pagou e o contribuinte que não pagou e nem sequer declarou, não poderá haver tratamento mais favorável ao segundo pelo lançamento de ofício, retirando o direito de defesa, por via de recurso administrativo, ao primeiro que agiu de boa-fé ao declarar importâncias.

Enfim, pelas razões expostas, de forma a permitir a ampla defesa da contribuinte, no processo administrativo em trâmite e o de salvaguardar os interesses da União, se for o caso, conheço do recurso de ofício e, no mérito, voto pelo provimento parcial do mesmo, de forma a reformar a decisão de primeira instância e manter a dispensa da multa de ofício, por inaplicável.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1999

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ