



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10950/001.114/92-19

Sessão de 23 de agosto de 1993

ACORDÃO Nº 101-85.468

Recurso nº: 104.171 - IRPJ EX: DE 1992

Recorrente: R. COIMBRA S/A - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES

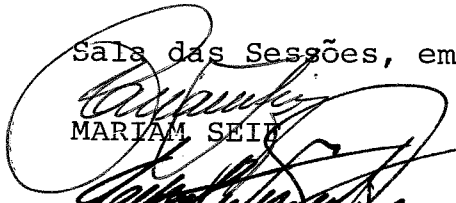
Recorrida : DRF EM MARINGÁ - PR

LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - IMPUGNAÇÃO - A concordância do Fisco com os valores ou índices utilizados e declarados impede a impugnação. O argumento de erro, segundo o próprio contribuinte, pode ser objeto de exame por meio de pedido de retificação.

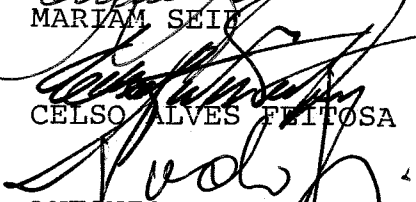
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por R. COIMBRA S/A - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, receber a petição de fls. com pedido de retificação de declaração e, em consequência, devolver o processo à repartição de origem, a fim de que a autoridade de primeira instância prolate nova decisão apreciando o mérito do pedido.

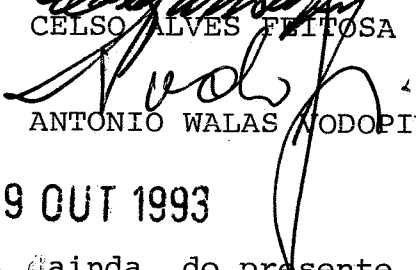
Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1993

  
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

  
CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

  
ANTONIO WALAS NODOPIVES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: **29 OUT 1993**

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Francisco de Assis Miranda, Jezer de Oliveira Cândido, Raul Pimentel, Raiumundo Soares de Carva



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10950/001.114/92-19

RECURSO Nº: 104.171

ACORDÃO Nº: 101-85.468

RECORRENTE: R. COIMBRA S/A. COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES

### R E L A T Ó R I O

R. Coimbra S/A. Comércio Importação e representações, empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, conformada com a Decisão nº 341/92, fls. 27/30, que indeferiu sua pretensão de ver o imposto contido no recibo de entrega de declaração do exercício de 92, acolhido por seu valor em cruzeiros sem a transformação em UFIR determinada pela lei nº 8.383/91, tempestivamente recorre a este Conselho como resumidamente segue:

A notificação de lançamento, copiada às fls. 15, de lavra da impugnante, vez que é parte do formulário de Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, foi, no aspecto de apuração do lucro e do imposto em UFIR/diária, impugnada pelo declarante que, para tal, alega.

Encerrou o exercício de 92 em 31.12.91 nos termos do direito então aplicável, lei nº 7.799/89 e que, sendo a declaração de imposto de renda entregue, o instrumento de notificação do lançamento, a partir dessa entrega o contribuinte tem o direito de impugná-la.

Cita parte do voto do Conselheiro Elio Rother proferido no acórdão nº 202.04.322 da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes para concluir pelo cabimento da impugnação do contribuinte contra sua própria declaração.

Acórdão nº 101-85.468

Cita Celso Ribeiro Bastos. Cita a lei nº 7.450/85 art. 16 e 17, para esclarecer que o fato gerador do tributo ocorre em 31 de dezembro/91, concluindo que o resultado da apuração em cruzeiros em 31.12.91, não pode ser alcançado pelo efeito da lei nº 8.383/91, que produziu efeitos apenas em 01.01.92.

Cita jurisprudência do STF que resultou na súmula 67.

Discorre sobre o princípio da irretroatividade, da anterioridade e da anualidade. Evidência as diferenças de valor nominal e de valor aquisitivo tudo para concluir que é inconstitucional a pretensão de haver o tributo apurado em 31.12.91 em UFIR/diária.

Lembra que, segundo declaração do Diretor Geral da Imprensa Nacional o DOU que contém a lei nº 8.383/91, foi entregue aos correios no dia 02.01.92.

Conclui pedindo que se reconheça o direito em cruzeiros e não em UFIR/diária.

A decisão considerou o lançamento procedente para exigir o tributo em UFIR/diária, ancorada nos seguintes argumentos.

O fato gerador do imposto ocorreu em 31.12.91 e o exercício financeiro iniciou-se em 01.01.92.

A lei nº 8.383/91 publicada no DOU do dia 31.12.91, estabelece em seu art. 79, que os tributos relativos ao exercício financeiro de 92, serão convertidos em UFIR/diária.

À autoridade tributária cabe aplicar a lei e ao tribunal administrativo não cabe apreciar arguições de inconstitucionalidade.

A empresa recorre alegando o cabimento desta impetração, por força dos art. 9º e 15º do Decreto nº 70.235/72.

Acórdão nº 101-85.468

Cita acórdão nº 202-04.322 da 2ª Câmara do 2º CC., ainda Celso Ribeiro Bastos para esclarecer seu entendimento.

Cita Oswaldo Aranha Bandeira de Mello para discordar da decisão no tocante a não possibilidade do tribunal administrativo declarar a inconstitucionalidade da lei, entendimento também proferido por Ronaldo Poletti, então Consultor Geral da República. Acresce citações de Miguel Reale e José Frederico Marques. Transcreve voto do Conselheiro Henrique Neves da Silva no Acórdão nº..... 201-66.388 da 1ª Câmara do 2º CC, para afirmar que a autoridade administrativa deve examinar a constitucionalidade da lei.

Discorre sobre os princípios do "direito adquirido" e da "Estrita Legalidade", para evidenciar que em 31.12.91, antes portanto da data em que a lei nº 8.383/91 começasse a produzir efeitos, a situação jurídica estava completamente constituída..

Discorre também sobre os princípios da irretroatividade e da anterioridade, para concluir que só está obrigado a pagar o valor que apurou em dinheiro.

Reproduz as observações da impugnação sobre o princípio da anualidade e os conceitos de valor nominal e valor aquisitivo.

Protesta pela data da efetiva circulação do DCU de 31.12.91 em 02.01.92, conforme edição de 10.04.92 do Diário do Comércio e Indústria, página 13.

Conclui pedindo a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento do direito postulado de pagar seu débito em cruzeiros.

É o relatório.





### Voto

O tema em análise tem se repetido com frequência neste Conselho de Contribuintes, especialmente defendidos por empresas que se encontram estabelecidas no Sul do país.

Todos eles trazem insitos dois temas que merecem considerações, para a justificativa de meu voto a final deduzido.

De um lado se apresenta aquele que, partindo do fato de ser o imposto de renda um imposto sujeito ao regime de lançamento por declaração, nos termos do disposto no artigo 149 do CTN, entende que com a entrega da declaração do imposto sobre a renda, contra o recebimento da notificação, lançado estaria, só passível de ser alterado, nos termos do disposto no artigo

145, I, do mesmo CTN, isto é, no caso específico, já que entendido ilegítimo, por impugnação do sujeito passivo.

Ou seja, inicialmente declarado o imposto, pelo sujeito passivo, em ato imediato à entrega da declaração de rendimentos, este mesmo estaria autorizado a impugná-lo, isto porque já objeto de lançamento por declaração.

De outro lado se apresenta aquele, igualmente muito em colocado, no sentido de que o imposto sobre a renda (e os demais impostos incidentes), por força da entrega da declaração de rendimentos, após o advento do DL. 1967/82, se classifica não mais como um imposto por declaração, mas sim por homologação.

Isto porque a partir do referido DL., o prazo de pagamento do imposto sobre a renda se faz de forma desvinculada da entrega da declaração de rendimentos, ou seja, sem o exame prévio dos fatos pela autoridade administrativa.

É indicado, pelos que entendem assim, como prova da afirmação, o artigo 16 do citado diploma, que estabelece : "... nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada



ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa...".

Para o deslinde da questão há que se concluir por uma ou outra tese, com consequências totalmente diversas.

Se entendido que a incidência do Imposto de Renda ou da Contribuição Social depende da entrega da declaração de rendimentos, estar-se-á frente a um imposto lançado por declaração, se não, a um imposto lançado por homologação.

No primeiro estaria correta a entrega da declaração com a inclusão do imposto devido e imediata impugnação, no segundo impossível por não existir ainda lançamento.

As questões como postas merecem meditação, uma porque ambas muito bem defendidas, outra porque a classificação de lançamento, segundo o Código Tributário se apresenta de forma clara, além de já ter sido objeto de debates pela melhor doutrina e jurisprudência.

A questão a enfrentar é ardua.

Segundo o Código Tributário Nacional, três seriam as modalidades de lançamentos reconhecidos por ele, a saber:

- a) por declaração (art.147);
- b) de ofício (art.149);
- c) por homologação (art.150).

As particularidades de cada um estaria no fato de que no primeiro o contribuinte presta as informações (deveres acessórios) e a Autoridade Administrativa o executa; e segundo se caracterizaria pelo fato de decorrer de lei específica ou resultar de revisão pelas razões esposadas nos diversos incisos do artigo; e o terceiro em razão de estabelecer a legislação ordinária que o valor devido seja pago sem qualquer manifestação prévia do Fisco.

Esta classificação foi assim referida na obra do Prof. Alberto Xavier, ao registrar :

" Entre nós generalizou-se uma  
classificação que atende ao grau de  
colaboração do contribuinte no



procedimento administrativo do lançamento. Nuns casos, o Fisco toma ele próprio a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por incumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento direto ou ex officio. Noutros casos - situados no polo oposto - é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração de imposto e colaborando ativamente, como parte, no seu desenrolar: é o lançamento misto ou por declaração. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle "a posteriori", cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o imposto devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual "homologação" das autoridades: é o lançamento por homologação." (Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro - pág. 62 - ERT 1977)

Antes, na mesma obra, consignara o referido autor a sua conceituação jurídica de lançamento, assim estabelecendo:

" Para nós o lançamento pode singelamente definir-se como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material.

Poucas palavras bastarão para justificar a definição proposta. A referência ao *ato administrativo* visa a esclarecer que o lançamento é um ato jurídico, que não um procedimento ou uma



pluralidade de operações lógicas. Não se inclui, porém, a menção ao procedimento administrativo que o antecede e prepara, posto não ser de verificação necessária, não pertencendo assim à essência do instituto. A qualificação do ato como administrativo visa também a enquadrá-lo numa categoria bem definida, impedindo a caracterização como lançamento de atos dos particularres (como sucede no chamado auto lançamento) e de atos de autoridades judiciais." (ob. cit. pág. 58)

Neste diapasão é citada a posição do Prof. Paulo de Barros Carvalho, que estabelece:

" Níveo está que as modalidades do lançamento, estipuladas no Código Tributário Nacional, são, antes de tudo modalidades de procedimento, e, vimos de ver, o procedimento não é da essência do ato jurídico adiministrativo do lançamento ". (ob. cit. pág. 63)

Por outro lado, consta do CTN ainda, em seu artigo 142, que o lançamento compete privativamente à autoridade administrativa, afastando assim o lançamento realizado pelo contribuinte. Este, quando muito então, cumpre normas de procedimento - deveres acessórios -, jamais pratica o ato de lançamento.

Assim colocado o tema segundo uma parte da doutrina, que entendo científica, resta indagar qual é a situação concreta do regime tributário no Brasil nos dias atuais, em face do que dispõe o CTN, que data de 1966:





Estaria ele em perfeita sintonia com os critérios de apuração do imposto hoje praticado?

Outrora se apresentavam bem definidas as diversas espécie tributárias, de forma a não deixar dúvidas a qual modalidade de lançamento se ajustavam: os tributos indiretos ficavam subordinados ao lançamento por homologação (IPI/ICM); os diretos à declaração (IR); além dos de ofício (IPTU/REVISÃO).

O passar do tempo, a necessidade de fazer caixa dos governos em suas diversas escalas, mais a inflação e ainda o maior controle exercido pelo Fisco (informatização), alterou o quadro, permanecendo sem alteração as modalidades de lançamento segundo o CTN.

O que se vê nos dias atuais é que em qualquer dos casos antes enfocados, inexistente a forma pura de procedimento, pois tanto nos tributos indiretos como nos diretos, ora os contribuintes são obrigados, antes dos pagamentos, a apresentar as chamadas GIAS (guia de informação e apuração) ou equivalente, embora sujeitos à homologação posterior. Outras vezes, mesmo iniciados os pagamentos, caso dos duodécimos ou antecipações, com entrega posterior e a seguir de uma declaração de rendimentos, recebida pelo sistema bancário (por delegação) e encaminhada para a administração pública, sujeita ao devido processamento.

Se analisadas com rigor as modalidades de lançamento estabelecidas pelo CTN, há de se concluir estarem elas em completo desajuste com tudo o que se apresenta nesta oportunidade, pois a forma pura idealizada pelo legislador não mais existe.

Em verdade nenhum dos tributos hoje conhecidos se subsumiria exatamente aos preceitos normativos. Há de se concluir então que o que existe hoje é um lançamento misto, resultado de procedimentos próprios dos lançamentos por homologação e



declaração, ora com prevalecimento de um critério, ora de outro.

A questão é do interprete, na medida em que vigente uma legislação e alterados os fatos antes por ela enfocados. Há que se fazer a adaptação necessária, sem ferir os princípios

Com base nesta proposição, entendendo que lançamento é ato de autoridade, de aplicação da norma tributária ao caso concreto, tenho por concluir que a apresentação dos informes: - movimentos de compras, de vendas, de créditos e débitos, com a apuração do devido antes do pagamento -, são meros procedimentos que não têm o condão de alterar a classificação do lançamento, a ser ou não realizado no prazo de decadência estabelecido para o exercício de ação do sujeito ativo decorrente de seu poder de império.

Por outro lado, como conciliar a questão do imposto de renda ou outro tributo que com ele é apurado, se hoje não mais se entrega uma declaração e se aguarda uma notificação para o pagamento?

Como conciliar o CTN com as hipóteses em que o imposto depende de um procedimento complexo e pormenorizado, como ocorre com a declaração de rendimentos, onde acontecem pagamentos (duodécimos e antecipações), as vezes sem mesmo a ocorrência do fato gerador ( casos de prejuízos )? Estaria ele enquadrado na figura do artigo 150 do referido estatuto, especialmente após o advento do DL. 1967/82, como estabelecido na tese já enfocada?

Não reclamaria o tema um novo enfoque, segundo o estabelecido no artigo 146 da atual Constituição Federal?

Por ora, pedindo vênias aos ilustres pares que concluam de forma diversa, pelo menos segundo o acontecido antes da Lei 8.541/92, permaneço no entendimento de que os impostos sujeitos à declaração de rendimentos, inobstante os pagamentos antecipados, por vezes sequer devidos por ausência de fato gerador - prejuízo -, não se ajustam à previsão do artigo 150 do CTN, vez que os pagamentos



devem ser considerados adiantamentos, condicionados a um imediato controle da administração. Ou seja, ocorre o "pagamento" que não dispensa a declaração de rendimentos para o fim específico, inobstante a redação do artigo 16 do DL. 1967/82, que registra : "... apresentada ou não a declaração de rendimentos ..." a " falta ou insuficiência do pagamento sujeitará o contribuinte..." aos encargos definidos. Isto porque a norma cuida do descumprimento do mandamento, nada mais.

Tanto é verdadeiro o que se afirma, que é o próprio DL. 1967/82 que estabelece, conforme nota encontrada no RIR de Alberto Tebechrani e outros (1992), ao artigo 616, que:

" RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA - A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento ex officio" (DL. 1967/82, arts. 21e 26 e DL. 1968/82, arts. 6. e 16)

Portanto, inobstante o "pagamento" (que poderá ser parcial ou não do crédito tributário), muitas vezes sequer devido, o que importa para a autoridade administrativa é a declaração, porque a falta de entrega na forma e prazos convencionados resultará no lançamento de ofício. A declaração de rendimentos para o imposto de renda e aqueles que se sujeitem a ela, é fundamento de validade, ainda que posterior ao início de pagamento do tributo.

Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, qualquer declaração constitui mero



cumprimento de dever acessório, do qual independe o crédito tributário pago, nascido com o fato gerador.

Este é, no caso em exame, quanto à matéria preliminar, hoje o entendimento a meu ver possível, diante da impossibilidade de uma real classificação das modalidades de lançamento a partir do grau de colaboração do contribuinte.

Diante do que se encontra nos autos, isto é, declaração de rendimentos apresentada por um contribuinte, sujeitando-se à legislação ordinária vigente, para posterior e imediata

impugnação, por não concordar com a incidência declarada, sob o pretexto de que ocorrido o lançamento só isso lhe seria possível, ao amparo do estabelecido no artigo 145, I, do CTN, concluímos que tal só seria admissível se a notificação tivesse alterado a declaração feita pelo próprio sujeito passivo, pois, sem litígio, impossível a impugnação.

Se foi o sujeito passivo que se declarou devedor de uma certa quantia de imposto, em UFIR, BTN, IPC, ou mesmo CRUZEIROS, adotando este ou aquele índice de correção monetária de suas contas, decorrente do cumprimento de seus deveres acessórios, enquanto de acordo com ela (declaração) a administração, porque nos termos da legislação que julga em vigor, vedada é a impugnação.

A fase litigiosa só poderia acontecer se revisto o lançamento, por parte do Fisco, nos termos do art. 149 do mesmo CTN.

O contribuinte se apresenta perante o lançamento de duas formas, a meu ver: no lançamento por declaração, de acordo com ele se sintonizado com o resultado dos deveres acessórios consubstanciados na declaração de rendimentos apresentada; em desacordo com ele, se fruto de alteração de ofício pelo Fisco. Esta é a notificação que autoriza a impugnação, não aquela.



A impugnação referida exige notificação por lançamento decorrente de infração à legislação segundo o entendimento da autoridade administrativa, nunca por estar esta autoridade de acordo com a mesma, ainda que essa possa ser alterada pelo poder judiciário ou legislação posterior.

A impugnação administrativa do crédito tributário reclama exigência de crédito tributário em desacordo com a lei segundo a própria administração, embora não seja vedado ao contribuinte ou sujeito passivo, recorrer ao Poder Judiciário para alterar a exigência, pela forma própria.

O contribuinte pode pagar e pedir restituição, pode declarar e pedir retificação imediata de sua declaração, como inclusive estabelecido no DL. 1967/82, art.21, nunca declarar e impugnar administrativamente, no sentido do estabelecido no Decreto 70.235/72.

A notificação referida no artigo 9. do apontado decreto, há de se entender como aquela que se apresenta em desacordo com os dados constantes da declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, pois se não o for, ausente o litígio capaz de autorizar a impugnação administrativa.

Se apresentou o contribuinte a sua declaração de rendimentos de acordo com a legislação vigente, com a qual a autoridade administrativa estava em perfeita sintonia, como justificar a instauração de um processo litigioso administrativo? Chega a ser incoerente.

O que está a dizer o CNT então, é que o exame da legalidade do lançamento admite impugnação, só que esta deve ser aceita segundo a legislação ordinária, que no meu entender veda impugnação administrativa quando o declarado pelo contribuinte está em perfeita sintonia com o reclamado pela autoridade lançadora.

Restaria então recurso ao Poder Judiciário, para o controle da legalidade das leis, ou então o recurso



administrativo de pedido de retificação da declaração apresentada.

Por isso, tendo a Recorrente apresentado declaração de rendimentos e a seguir mostrado-se em desacordo com os dados por ela mesmo fornecidos, voto no sentido de se tomar a sua impugnação como pedido de retificação de declaração, nula a decisão recorrida, com retorno dos autos ao julgador singular, para o devido exame e decisão, razão pela qual deixo de enfrentar os temas de mérito das questões como colocados.

É o meu voto.

Celso Alves Feitosa -

Brasília-DF, em 23 de agosto de 1993