



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 10950-001.115/90-73

SESSÃO DE: 27 de julho de 1993

ACÓRDÃO Nº 101-85.373

RECURSO Nº 104.212 - IRPJ Ex. de 1992

RECORRENTE: CALMEXI INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.

RECORRIDA : DRF em Maringá (PR)

LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - IMPUGNAÇÃO -
A concordância do Fisco com os valores ou
indexadores utilizados e declarados, impe-
de a impugnação. O argumento de erro, se-
gundo o próprio contribuinte, pode ser
objeto de exame por meio de pedido de re-
tificação.

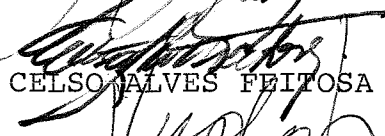
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por CALMEXI INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, receber a pe-
tição de fls. como pedido de retificação de declaração e, em con-
seqüência, devolver o processo à repartição de origem, a fim de
que a autoridade de primeira instância prolate nova decisão apre-
ciando o mérito do pedido, nos termos do relatório e voto que pas-
sam a integrar o presente julgado.

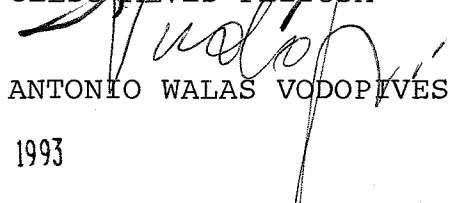
Sala das Sessões (DF), em 27 de julho de 1993


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR


ANTONIO WALAS VODOZIVES

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 SET 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
lheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRAN-
DA, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE
CARVALHO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



Acórdão nº 101-85.373

RECURSO n. 104.212

IRPJ

-

Ex. de 1992

RECORRENTE: CALMEXI-INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

R E L A T Ó R I O

CALMEXI-INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA., recorre a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em *Maringá (PR)*, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, fls., onde é contestada a indexação, em UFIR, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo ao exercício de 199 - período base de 199, por ela apurado na respectiva declaração de rendimentos e constante da Notificação de Lançamento (e Recibo de Entrega) de fls.

Na petição apresentada, com fundamento no inciso LV do artigo 5 da Constituição Federal, combinado com os artigos 9 e 15 do Decreto n. 70.235/72 e artigo 147 do Código Tributário Nacional, a Recorrente, após esclarecer que, ao encerrar o balanço em 31.12., procedeu nos exatos termos da legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador (artigos 34 a 37 da Lei n. 7.799/89), uma vez que inexistia indexador aplicável à base de cálculo dos tributos federais. Por esta razão tinha-se programado para recolher o IRPJ/ em cruzeiros e não em UFIR diária, como determinado pela Lei n. 8.383/91. Passou a demonstrar do seu ponto de vista,



Acórdão nº 101-85.373

do cabimento da impugnação no caso presente, com base nos dispositivos legais. Argumentou através de extenso arrazoado, ser ilegal e inconstitucional a vigência no exercício de , da indexação estabelecida no diploma legal citado, sintetizado pela própria interessada, no recurso apresentado a este Colegiado (que reproduz os termos da impugnação), da forma seguinte:

" (1) OMISSIS.

" (2) A Recorrente, ao entregar a Declaração de Imposto de Renda, automaticamente, está, como bem consta do Recibo de Entrega e/ou Notificação de Lançamento, notificando-se da exigência tributária correspondente àquela declaração, formalizando assim a constituição de crédito tributário, justificando-se, portanto, a impugnação de sua própria declaração por contrariar normas constitucionais e legais a seguir expostas;

" (3) A exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica atualizado pela UFIR, ofende o Princípio do Direito Adquirido e da Estrita Legalidade, vez que inexistia qualquer índice aplicável, quando do término do período aquisitivo;

" (4) Macula também o Princípio da Irretroatividade da Lei e da Anterioridade Tributária, uma vez que a atualização monetária do imposto a pagar, visa modificar a legislação aplicável quando da ocorrência do fato gerador, implicando majoração de seu



Acórdão nº 101-85.373

total, pois, por força do artigo 97 da Lei n. 8.383/91 passou a produzir efeitos em 01.01.92, portanto, somente os fatos geradores ocorridos ou pendentes a partir desta data é que poderão ser pela mesma alcançados;

" (5) Igualmente mal ferido o Princípio da Anualidade, conforme o artigo 165, par. 2 da Constituição Federal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária e, a atual LDO não albergou as modificações veiculadas pela Lei n. 8.383/91, obviamente não poderão ser as mesmas impostas aos contribuintes;

" (6) Em verdade, a nova sistemática instituída pela Lei n. 8.383/91, transformou uma obrigação pecuniária representada pelo valor nominal da moeda, em obrigação pecuniária pelo valor de aquisição da moeda;

" (7) O Diário Oficial da União que trouxe a edição da Lei n. 8.383/91, embora datado de 31 de dezembro, somente foi efetivamente entregue aos correios para circulação no dia 2 de janeiro, a partir desta data é que a lei tornou-se conhecida por todos passando a ter vigência e eficácia em acato aos Princípios da Anterioridade e Irretroatividade, Direito Adquirido, etc., conforme retromencionado."

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância, proferida a fls., julgou improcedente a impugnação apresentada, argumentando que o lançamento,



Acórdão nº 101-85.373

ao contrário do que arguiu a defesa, não ofendeu aos princípios constitucionais do direito adquirido, legalidade, irretroatividade e anterioridade das Leis, visto que o fato gerador do imposto de renda ocorreu em 31.12.91 e o exercício financeiro iniciou-se no dia 1º de janeiro do ano seguinte. A Lei nº 8.383, de 30.12.91, foi publicada no Diário Oficial da União em 31.12.91, tendo sua vigência e eficácia, conforme o artigo 150 inciso III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal de 1988 (dispositivos transcritos). A alegação da impugnante, de que o Diário Oficial da União, que publicou a questionada lei, não circulou fisicamente no dia de sua edição (31.12.91), estando desprovida de provas, baseada em meras publicações, não devendo ser acatada.

Transcrevendo o artigo 79 da Lei nº 8.383/91, que dispôs sobre a indexação em UFIR diária, do imposto de renda da pessoa jurídica relativo ao exercício de 1992, o julgador singular esclareceu que a autoridade administrativa, estando seus atos sujeitos ao poder vinculado ou regrado, não podia deixar de proceder a cobrança do crédito tributário devidamente constituído nos termos da legislação em vigor, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142, parágrafo único do CTN. Concluiu a decisão de primeiro grau dizendo que, na forma de reiteradas decisões dos órgãos colegiados, "a autoridade administrativa era obrigada a aplicar a legislação tributária aos casos



submetidos a seu julgamento, não cabendo a um tribunal administrativo apreciar a decidir arguições de inconstitucionalidade, que são privativas do Poder Judiciário."

Cientificada da decisão retro, conforme Aviso de Recepção de fls., a empresa interpôs recurso voluntário a este Conselho, juntado ao processo fls., onde reproduziu suas razões de defesa apresentadas na impugnação, além de contestar os fundamentos da decisão de primeiro grau, que teria interpretado equivocadamente os dispositivos legais pertinentes à matéria sob litígio. Afirmou, a Recorrente, descaber a alegação de que a autoridade administrativa não podia apreciar questões de inconstitucionalidade da legislação fiscal, tese repudiada pela doutrina, segundo obras de destacados juristas, cujos trechos transcreveu, que não mais devia merecer guarida, com o advento da Carta Constitucional de 1988, na forma do inciso LV de seu artigo 5º, que assegurava o contraditório e a ampla defesa aos litigantes, em processo judicial ou administrativo. Alegou que o Conselho de Contribuintes já não admitia a tese defendida na decisão ora recorrida, conforme voto prolatado pelo relator do Acórdão 2º CC nº 201-66.388/90, reproduzido no recurso.

Finalizou a Recorrente, requerendo a reforma da decisão da autoridade "a quo", para que fosse declarada insubsistente a Notificação de Lançamento, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo nº 10950-001.115/92-73

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Acórdão nº 101-85.373

relação à exigência do pagamento do imposto de renda em UFIR, prevalecendo o débito em cruzeiros, face às inconstitucionalidades apontadas.

É o relatório.



Acórdão nº 101-85.373

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



Acórdão nº 101-85.373

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; o 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



Acórdão nº 101-85.373

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 - EPT 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:

" Niveo 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 42, 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:



Acórdão nº 101-85.373

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



Acórdão nº 101-85.373

declaração, ora com prevalectimento 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 vênua aos ilustres pares que concluam de forma diversa, pelo menos segundo o acontecido antes da 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



Acórdão nº 101-85.373

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



Acórdão nº 101-85.373

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 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.



Acórdão nº 101-85.373

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.º 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 litigioso capaz da 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

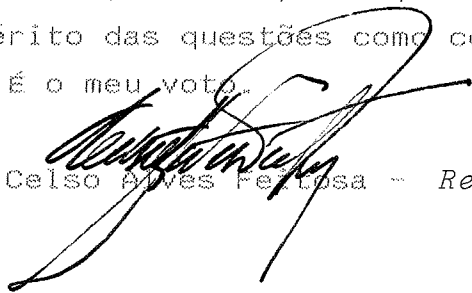


Acórdão nº 101-85.373

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 o tema de mérito das questões como colocados.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa - Relator

