

LADS

Sessão de 23 de agosto de 1993

ACORDÃO NR. 101-85.479

Recurso nr. : 104.213 - IRPJ - EX. DE 1992

Recorrente : TRANSPORTADORA MATSUDA LTDA.

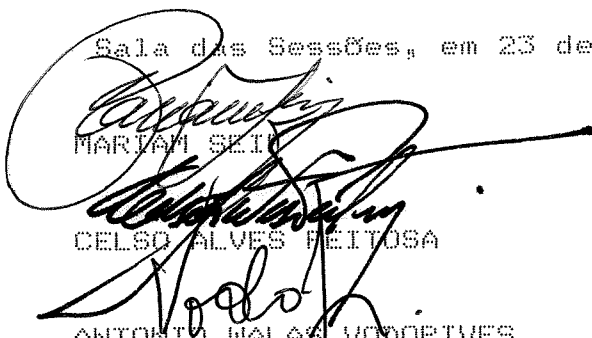
Recorrida : DRF EM MARINGA - PR.

Lançamento por Declaração - Impugnação - A concórdância do Fisco com os valores ou indexadores 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.

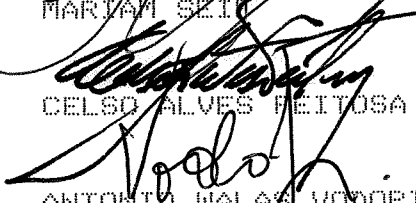
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA MATSUDA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, receber a petição de fls. como pedido de retificação de declaração e, em consequência, devolver os autos à repartição de origem, a fim de que a autoridade de primeira instância prolate nova decisão, apreciando o mérito do pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1993

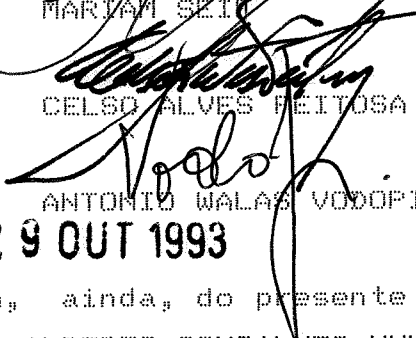

MARIAM SEID

- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM


ANTONIO WALAS VODOZIVES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: **29 OUT 1993**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL e FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA. 



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10950/001.126/92-90

RECURSO Nº: 104.213

ACORDÃO Nº: 101-85.479

RECORRENTE: TRANSPORTADORA MTSUDA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Recorre Transportadora Matsuda Ltda., sediada à Rodovia BR 317, km 02, lote 431, Maringá (PR), da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade, que julgou procedente o lançamento constante do recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento de fls. 16, em que consta o IRPJ a pagar no valor total de 4.687,57 UFIR, dividido em 03 parcelas de 1.563,19 UFIR com vencimento da 1ª quota em 30.04.92.

Em 15.06.92, a contribuinte ingressa com a impugnação de fls. 01/14, à declaração de rendimentos do IRPJ, exercício 1992, entregue espontaneamente, onde argumenta, em síntese:

1) Que, ao encerrar em 31.12.91, procedeu nos exatos termos da legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador (art. 34 a 37 da lei 7.799/89), uma vez que inexistia indexador aplicável à base de cálculo e aos tributos federais portanto, deverá recolher o imposto de renda em cruzeiros e não em UFIR como preceitua a lei nº 8.383/91;

2) Que, a indexação do tributo pela UFIR ofende o princípio do direito adquirido e da legalidade tributária, uma vez que a lei 8.383/91, publicada às últimas horas do dia 31 de dezembro, passou a produzir efeitos no dia seguinte ao do encerramento do balanço, quando a situação jurídica estava completamente definida, com os lucros do ciclo econômico já devidamente apura -

Acórdão nº 101-85.479

3) Que, ofende os princípios constitucionais da ir-retroatividade e anterioridade da lei, pois a lei 8.383/91 aplica-se aos fatos geradores ou pendentes a partir de 01.01.92, e terá eficácia a partir do exercício seguinte;

4) Que, a nova sistemática instituída pela lei nº 383/91, pretendeu transformar uma obrigação pecuniária representada pelo valor nominal da moeda na data da ocorrência do fato gerador, em obrigação pecuniária pelo valor aquisitivo da moeda, ferindo o nosso ordenamento jurídica-tributário;

5) Que, o Diário Oficial da União, datado de..... 31.12.91, em que foi publicada a lei nº 8.383, na verdade, foi entregue aos correios para circulação em 02.01.92, quando a referida lei tornou-se conhecida, passando a ter vigência e eficácia segundo os princípios constitucionais ora atacados.

Em decisão de fls. 33/36, a autoridade julgadora singular, julgou improcedente a impugnação, após as seguintes considerações, em síntese:

1) Que, a arguida ofensa aos princípios constitucionais não cabia à contribuinte, já 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 8383 de 30.12.91, foi publicada no DOU em 31.12.91, tendo sua vigência e eficácia conforme o artigo 150, III, B da Constituição de 1988;

2) Que, não pode ser acatada a alegação da não circulação física do DOU em 31.12.91 que publicou a lei 8383/91, pois está desprovida de provas, baseadas em meras publicações;

3) Que, o artigo 79 da lei nº 8383/91, dispõe sobre a conversão em UFIR diária dos tributos (IR, Contribuição Social, Imposto sobre o Lucro Líquido) relativos ao exercício financeiros de 1982;

4) Que, nos termos do artigo 142, parágrafo único do CTN, a autoridade administrativa não pode deixar de proceder

Acórdão nº 101-85.479

a cobrança do crédito tributário devidamente constituído nos termos da legislação em vigor, sob pena de responsabilidade funcional;

5) Que, em decisões reiteradas dos órgãos colegiados, "a autoridade administrativa é obrigada a aplicar a legislação tributária aos casos submetidos a seu julgamento, não cabendo a um tribunal administrativo apreciar e decidir arguições de inconstitucionalidade, que são privativas do Poder Judiciário".

Regularmente notificada da decisão em 25.08.92, conforme A.R. de fls. 39 e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil, o recurso voluntário de fls. 41/62, onde renova os mesmos argumentos apresentados na sua peça impugnatória, acrescentando em síntese:

1) Que, a lei de Diretrizes orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária e, a atual LDO não albergou as modificações causadas pela lei 8383/91, certamente não poderão ser as mesmas impostas aos contribuintes;

2) Que a decisão proferida em 1ª instância, interpretou equivocadamente os dispositivos legais pertinentes à matéria em questão;

3) Que, descabe a alegação de que a inconstitucionalidade da legislação fiscal não pode ser apreciada administrativamente, que a doutrina repudia este entendimento, citando às fls. 46/49 ensinamentos dos mais destacados juristas;

4) Que, diante do exposto, espera a reforma da decisão para declarar insubsistente a Notificação Fiscal de Lançamento consubstanciada na Declaração de Renda, em relação a exigência do pagamento do Imposto de Renda em UFIR, prevalecendo o débito em cruzeiros, face as inconstitucionalidades apontadas.

É o relatório.



Processo : 10950-001.126/92-90

Acórdão : 101-85.479

Voto

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

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 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; 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 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:

" 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 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 espécies 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 enforcados, 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) 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 ~~tem de ser~~ 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, 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 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, 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 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, sob pena de se propiciar a chicana com a qual não pode pactuar o direito.



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 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

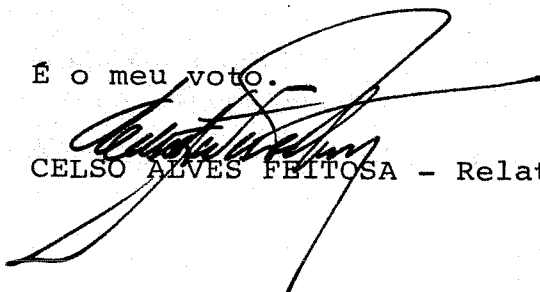
declaração de rendimentos anulada e a retificação da declaração nula.

PROCESSO Nº 10950-001.126/92-90

Acórdão nº 101-85.479

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 colocadas.

E o meu voto.


CELSON ALVES FEITOSA - Relator

