

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10983/004.148/92-61

Sessão de : 26 de outubro de 1993

ACORDÃO N. 102-85.744

Recurso n.º: 104.705 -IRPJ - EX: DE 1992

Recorrente : ALDEAMARE S/A.

Recorrida : DRF EM FLORIANOPOLIS - SC

CBE

Lançamento por Declaração - Impugnação - A concor-
dância do Fisco com os valores ou indexado utiliza-
dos e declarados, impede a impugnação. O argumento
de erro, segundo o próprio contribuinte, pode ser
objeto de exame por meio de pedido de retificação

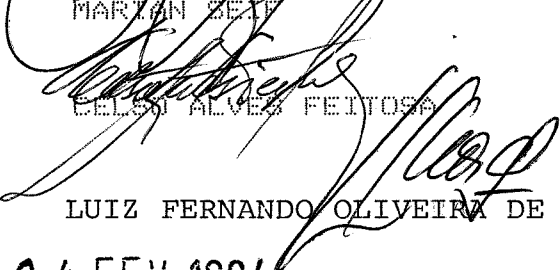
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por **ALDEAMARE S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Con-
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, receber a impugnação
como se pedido de retificação fora, devolvendo, em consequência, os
autos à repartição de origem, a fim de que nova decisão seja prolata-
da, examinando o mérito do pedido, nos termos do relatório e voto que
passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 26 de outubro de 1993.


MARIAN SEIF

- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADORA DA FA-
ZENDA NACIONAL

24 FEV 1994

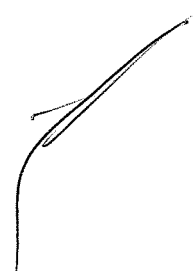
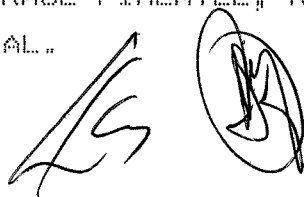
Processo n. 10983/004.148/92-61

Recurso n.: 104.705

Acórdão n.: 101-85.744

Recorrente: ALDEAMARE S/A.

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



Processo n. 10983/004.148/92-61

Recurso n.: 104.705

Acórdão n.: 101-85.744

Recorrente: ALDEAMARE S/A.

RELATÓRIO

ALDEAMARE S/A., estabelecida na Rua Prefeito João Drestes de Araújo, n. 700, Garopaba/SC, inconformada com a decisão n. 590/92, fls. 24/26, do Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis/SC, que indeferiu a impugnação ao lançamento contido na declaração de rendimentos de pessoa jurídica e discriminado no recibo de entrega da declaração, tempestivamente, recorre a este Conselho como resumidamente segue:

A impugnação apresentada no prazo de trinta dias da entrega da declaração está fundamentada nas disposições do artigo 147 do CTN, no 9 do Decreto n. 70.235/72 e no 5, IV, da Constituição Federal.

Alega que o fato gerador do imposto se concretizou em 31/12/91 e que, em 01/01/92, quando a Lei n. 8.383/91, produziu efeitos (art. 97), o tributo já estava apurado em cruzeiros assim, retroagir os efeitos da lei nova fere o direito adquirido, o princípio da anterioridade e o da irretroatividade da lei.

Nos termos da legislação vigente no encerramento do ano de 1991 não havia qualquer indexador aplicável ao IR pelo que, tentar aplicar outra norma, que no momento da ocorrência do fato gerador não produzia efeitos, corresponde a alterar fatos já consumados e fere o artigo 5, XXXVI, da CF/88.



Processo n. 10983/004.148/92-61

Recurso n.: 104.705

Acórdão n.: 101-85.744

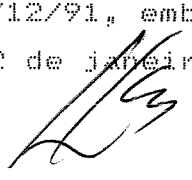
Recorrente: ALDEAMRE S/A.

A Lei n. 8.383/91 trouxe um novo ônus para os contribuintes, que por ser novo não pode atingir direitos adquiridos. Cita Pontes de Miranda. Protesta pela aplicação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei, contempladas pela Constituição Federal nos artigos 5.º XXXVI, e 150, III, "a". Cita o artigo 105 do CTN para afirmar que a legislação aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes e que a lei n. 8.383/91, tendo produzido efeitos a partir de 1/01/92, só se aplica aos fatos geradores completados a partir dessa data. Cita Oswaldo Aranha Bandeira de Mello para afirmar que, tratando-se de situação passada, exaurida, é vedado à lei alcançá-la retroativamente. Não se pode confundir vigência da norma jurídica, visto que aquela diz respeito ao momento em que a norma passa a integrar a ordem jurídica, e esta, o momento em que a norma está apta para produzir efeitos. Transcreve a súmula 67 do STF e trechos do Prof. Roque Antonio Carrazza, sobre o princípio da anterioridade que pode ser constatado na disposição do artigo 97 da Lei n. 8.383/91.

Protesta ainda pela observação do princípio da anualidade contido no artigo 150, III, "B" da CF, que exige a inclusão da rubrica na lei de diretrizes orçamentárias, sem o que tais alterações não podem ser impostas aos contribuintes.

Lembra que no momento da ocorrência do fato gerador teve nascimento uma obrigação tributária caracterizada como obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda que não pode ser mudada sem que isso fira princípios do nosso ordenamento jurídico. Cita trechos do voto do Ministro Moreira Alves, na Representação n. 1.451/DF.

Acresce ao final que o D.O.U. de 31/12/91, embora editado com essa data só foi entregue aos Correios em 2 de janeiro de 1992.



Processo n. 10983/004.148/92-61

Recurso n.: 104.705

Acórdão n.: 101-85.744

Recorrente: ALDEAMRE S/A.

conforme expressamente reconhecido pelo Sr. Diretor Geral da Imprensa Nacional. Cita decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul para concluir que só se pode cogitar da vigência e da eficácia da Lei n. 8.383/91, a partir de 02/01/92.

Pede o cancelamento da Notificação Fiscal de Lançamento.

A decisão indefiniu a impugnação estribada no disposto pelo artigo 151, III, do CTN, que rege a suspensão da exigibilidade do crédito e que combinado com o artigo 11 do Decreto n. 70.235/72, implica que só são admitidas impugnações a lançamentos de ofício, feitos por auto de infração ou notificação de lançamento, assim, incabível a impugnação de notificação contida no recibo de entrega de declaração, nos termos do artigo 111 do CTN e artigos 7 a 20 do Decreto n. 70.235/72.

Finalizando conclui pela incompetência da instância administrativa para apreciar a constitucionalidade de dispositivo da legislação tributária.

No apelo a recorrente reafirma o cabimento da impugnação vez que ao entregar a declaração o contribuinte/declarante notifica-se da exigência tributária correspondente. Formalizada a exigência nos termos do artigo 9 do Decreto n. 70.235/72 e intimado o sujeito passivo, passa a existir o direito de impugnação previsto no artigo 15 do citado decreto. Transcreve parte do voto do relator Elio Rothe, no acórdão 202-04.322.

A decisão recorrida merece ser reformada porque deixou de apreciar relevante argumento da impugnação visto que, a luz da



Processo n. 10983/004.148/92-61

Recurso n.: 104.705

Acórdão n.: 101-85.744

Recorrente: ALDEAMRE S/A.

Constituição descabe alegar ser a autoridade administrativa incompetente para apreciar a inconstitucionalidade da legislação fiscal. Cita súmulas 346 e 473 do STF, e Oswaldo Bandeira de Mello para afirmar que cabe a qualquer um dos Poderes do Estado declarar a inconstitucionalidade da lei ordinária. Em igual sentido a obra "Controle da Constitucionalidade das Leis, do então Consultor Geral da República, Ronaldo poletti. Acresce opiniões de Miguel Reale e José Frederico Marques. Transcreve o acórdão 201-66.388/90.

Reporta-se integralmente A impugnação dando-a como transcrita neste recurso.

Pede a reforma da decisão recorrida para declarar insubsistente a notificação em UFIR/diária, prevalecendo o débito em cruzeiros.

E o relatório.



Voto

A questão 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 bem 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 conseqüências 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 árdua.

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 particulares (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 administrativo 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)





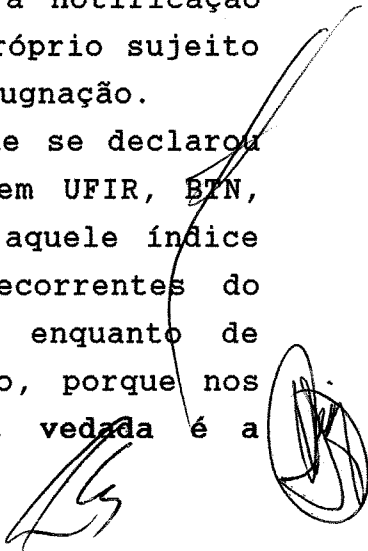
Portanto, inobstante o "pagamento" (que poderá ser parcial ou não do crédito tributário), muitas vezes sequer devido, o que importa para a autoridade administrativa é a declaração, porque a falta de entrega na forma e prazos convencionados resultará no lançamento de ofício. A declaração de rendimentos 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 impassibilidade 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, decorrentes 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.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 da autorizar a impugnação administrativa.

Se apresentou o contribuinte a sua declaração de rendimentos de acordo com a legislação



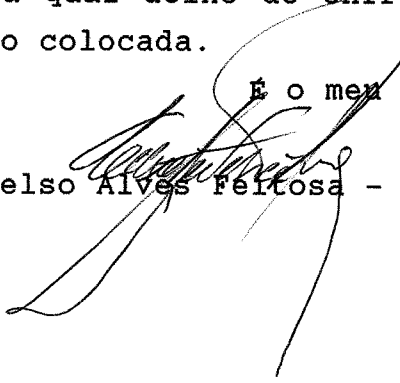
vigente, com a qual a autoridade administrativa estava em perfeita sintonia, como justificar a instauração de um processo litigioso administrativo? Chega a ser incoerente.

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 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, com retorno dos autos ao julgador singular, para o devido exame e decisão, razão pela qual deixo de enfrentar o tema de mérito da questão como colocada.

É o meu voto.


Celso Alves Feltosa - Relator

