

PROCESSO NR. 10983-004.150/92-11

ACORDAO NR. 101-85,930

Recorrida : DRF EM FLORIANOPOLIS - SC.

VISTO EM: LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSAO DE: 29 ABR 1994

PROCESSO NR. 10983-004.150/92-11

Acórdão nr. 101-85.930

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente, o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.



PROCESSO Nº 10983-004.150/92-11

RECURSO n. 76.074

RECORRENTE: ALDEAMARE S.A.

RECORRIDA: DRF em Florianópolis-SC

Acórdão nº 101-85.930

ALDEAMARE S.A., recorre a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal, que indeferiu a impugnação apresentada pela Recorrente, fls., onde é contestado o lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, efetuado ao apresentar a declaração de rendimentos do exercício de 1992, período-base 1991, 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 relativo às operações sociais do exercício em 31.12.91, visando o pagamento do IRPJ, verificou que nos exatos termos do artigo 35 da Lei 7.713 de 22 de dezembro de 1988 incidia tributação sobre o lucro líquido dos sócios como pessoas físicas, ainda que por decisão da empresa não tivesse sido feita a respectiva distribuição; considerou que se devida fosse a exação, não poderia ser convertida em UFIR



Acórdão nº 101-85.930

diária nos termos da legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador (Lei n. 8.383/91), uma vez que inexistia indexador aplicável à base de cálculo dos tributos federais. Argumentou através de extenso arrazoado, ser ilegal e inconstitucional a vigência no exercício de 1992, da indexação estabelecida no diploma legal citado, sintetizado pela própria interessada, no recurso apresentado a este Colegiado, em resumo, da forma seguinte:

que a Declaração de Imposto de Renda constitui-se em Notificação de lançamento, passando a ser exigível o tributo nos prazos e vencimentos determinados em lei, ficando o sujeito passivo a partir da entrega da referida declaração, intimado da exigência do tributo com direito a impugná-lo nos termos do art. 15 do Decreto no. 70.235/72;

que a Constituição atual ao conceituar a empresa nacional no artigo 171, I, fez nítida separação entre a mesma e os sócios, conseqüentemente, de conformidade com o artigo 43 do CTN somente ocorrerá um fato que se subsuma ao disposto no referido artigo quando houver efetiva aquisição de renda, portanto, considerou como afronta ao CTN e à própria Constituição a pretensão da RECORRIDA em recolher imposto de renda que não foi retido em razão de inexistência de pagamento de lucros;

que a título de argumentação entende que



Acórdão nº 101-85.930

ainda que válida a exigência contida no artigo 35 da Lei 7.713/88, no que se refere a conversão do valor do imposto de renda incidente sobre o lucro líquido em quantidade de UFIR diária (Lei 8.383/91), ser indevida com base na legislação vigente (art. 43 da Lei 7.799/89), alegando haver ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária ou da reserva absoluta de lei formal, expresso no art. 150, I da Constituição Federal.

A Recorrente invocou também os princípios da Irretroatividade da Lei e da Anteriodade Tributária, concluindo que as determinações da Lei 8.383/91 não poderiam ser impostas aos contribuintes, em razão de que a vigência e eficácia de tal lei ocorreria após a efetiva circulação da edição do Diário Oficial que a veiculou, e também porque não foi prevista pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância, proferida a fls., indeferiu a impugnação apresentada pela Recorrente, por falta de amparo legal, argumentando que somente admite impugnação o lançamento de ofício, efetuado nos termos dos artigos 10 e 11 do Decreto no. 70.235/72. Declarou ainda incompetente a Instância Administrativa para apreciar a constitucionalidade de dispositivo da Legislação Tributária.

Cientificada da decisão retro, a empresa



Acórdão nº 101-85.930

interpôs recurso voluntário a este Conselho, 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 "cancelado o lançamento tributário consubstanciado na Declaração de Renda, em relação a exigência do Imposto de Renda incidente sobre o lucro líquido bem como a correção pela UFIR, prevalecendo o débito em cruzeiros face as imperfeições da legislação suso apontadas."

É o relatório.



Processo : 10983-004.150/92-11
Acórdão : 101-85.930

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 ínsitos 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:

" 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 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 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) 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, 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.

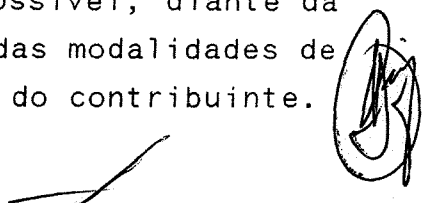
Tanto é verdadeiro o que se afirma, que é o próprio DL. 1967/82 que estabelece, conforme nota encontrada no RIR de Alberto Tebechrani e outros (1992), ao artigo 616, que:

" 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 artigo 145, I, do CTN, concluimos 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.



Acórdão nº 101-85.930

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.

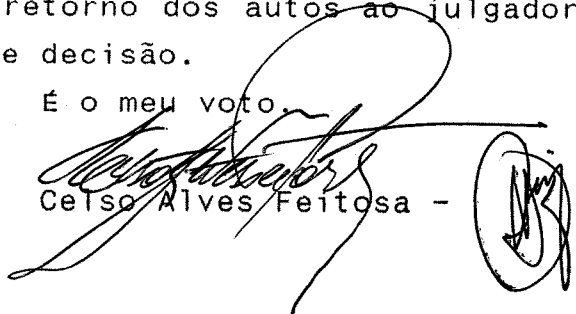
Se apresentou o contribuinte a sua declaração de rendimentos de acordo com a legislação vigente, com a qual a autoridade administrativa estava em perfeita sintonia, como justificar a instauração de um processo litigioso administrativo? Chega a ser incoerente.

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, com retorno dos autos ao julgador singular, para o devido exame e decisão.

É o meu voto.

 Celso Alves Feitosa - 

