

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11040-000.636/92-01

LADS

Sessão de 24 de agosto de 1993

ACORDÃO NR. 101-85.492

Recurso nr. : 104.221 - IRPJ - EX: DE 1992

Recorrente : SUPRARROZ S/A - INDUSTRIA E COMERCIO

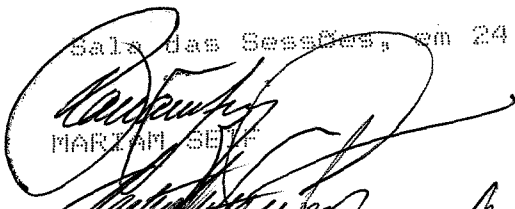
Recorrida : DRF EM PELOTAS - RS.

Lançamento por Declaração - Impugnação - A concordância 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.

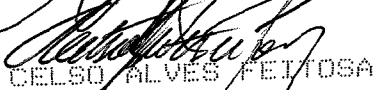
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPRARROZ S/A - INDUSTRIA E COMERCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, anular a decisão recorrida e devolver os autos à repartição de origem, a fim de que a peça de fls. seja recebida como pedido de retificação de declaração e, em consequência, seja prolatada nova decisão pela autoridade "a quo", examinando o mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 1993

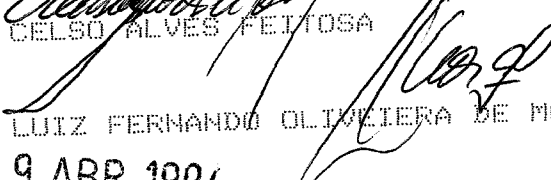

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

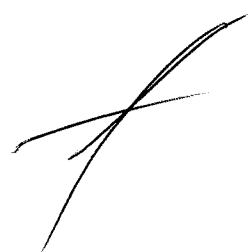
SESSÃO DE:

29 ABR 1994

PROCESSO NR. 11040-000.636/92-01

Acórdão nr. 101-85.492

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RAUL PIMENTEL, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes justificadamente, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES.



PROCESSO Nº 11040-000.636/92-01

Recurso no. 104.221

Acórdão nº 101-85.492

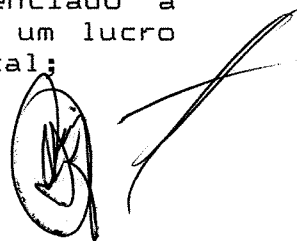
RELATÓRIO

1. **SUPRARROZ S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, pessoa jurídica de direito privado, por intermédio de seu representante, recorre a este Conselho, pleiteando reforma da decisão de fls., prolatada pelo Delegado da Receita Federal em Pelotas-RS, que julgou improcedente a sua impugnação.

2. O pleito do contribuinte, referente ao ano-base de 1991, exercício de 1992, identifica discordância com os dados informados pela própria empresa quando da entrega da declaração de rendimentos do período, sobre o que alega:

a)- preliminarmente descreve o modo pelo qual é feito o lançamento, através de informação dada pela própria empresa (arts. 596, parágrafos 1o. e 2o.; 611 e 629, do RIR/80), o procedimento legal para sua retificação (art. 145, I, do CTN) e destaca que não se trata de autolancamento, mas, sim, um lançamento por declaração que a Autoridade Administrativa confere no ato da entrega da declaração (MAJUR/92), subitem 2.11.1), o qual é cancelado pelo Fisco (art. 614, do RIR/80) através do recibo de entrega e notificação de lançamento, dando azo ao ato de lançamento, com todas as suas consequências tributárias, entendimento esse ratificado no acórdão no. 105-2.424/87, deste Conselho que transcreve ;

b)- a seguir argumenta que com o advento do Decreto-lei no. 8.200/91, no "caput" do art. 3o., ficou oficialmente admitido o erro governamental, pois houve prejuízo ao contribuinte ao atualizar os valores de balanço, passando, então, a utilizar como indexador o IPC e não o BTN, para o período em exame, tendo, como demonstra, evidenciado a discrepância entre os números, pois foi declarado um lucro tributável, quando o correto seria um prejuízo fiscal;



PROCESSO Nº 11040-000.636/92-01

Acórdão nº 101-85.492

Recurso no: 104.583 (fls. 2 - continuação)

c)- que apesar da correção do comportamento preconizada pela lei, o Decreto no. 332/91, que a regulamentou prejudicou todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, porque, estabeleceu em seu artigo 39 que os encargos de depreciação, amortização e exaustão, bem como o custo dos bens baixados, a qualquer título, referentes à diferença de correção monetária IPC/BTNF de 1990, poderiam ser computados no resultado tributável pelo IRPJ apenas a partir do exercício financeiro de 1994, excluindo ainda, tais efeitos também em relação à contribuição social e ao IRF/ILL;

d)- convencida da inconstitucionalidade e ilegalidade das exigências do Fisco, concernentes ao diferimento em quatro períodos-base, a contar de 1993, para as deduções referentes aos encargos de depreciação, amortização, exaustão e custo dos bens baixados a qualquer título em relação à diferença entre a correção monetária com base no IPC e no BTN Fiscal no ano de 1990, relativas ao IRPJ do exercício financeiro de 1992, período-base de 1991; resolveu impugná-las de conformidade com as regras traçadas pelo Decreto no. 70.235/72, apoiando-se em três bases: 1) - na própria Lei 8.200/91 que reconheceu expressamente no art. 3o. o direito do contribuinte em aplicar integralmente a correção pelo IPC; 2) - nos arts. 198 e 201 do RIR, o art. 18 da Lei 7.799/89, e o parágrafo 2o. do art. 183 da Lei 6.404/76 autorizam a dedução imediata do lucro real no período-base de 1991 dos mencionados encargos; 3) - nos princípios da independência dos exercícios e do regime de competência na apuração dos resultados tributáveis pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, de acordo com os arts. 154 e 157 do RIR/80 e 177 da Lei 6.404/76 e na opinião de conhecidos tributaristas, transcrevendo algumas teses;

e) - o requerimento final foi no sentido de ser declarada a insubsistência do lançamento apostado no recibo de entrega e notificação de lançamento do exercício de 1992, dispensada a Recorrente de qualquer recolhimento de imposto de renda, em razão do seu direito de dedutibilidade da parcela de correção monetária referente ao ano-base de 1990, conforme exposto, bem como pelo acréscimo de despesa de depreciação e amortização, no ano-base de 1991, decorrente dos efeitos fiscais da dita correção monetária, pois, ao contrário, implicaria em pagamento a maior do imposto, resultante de um lucro fictício obtido através da postergação, o que era ilegal e inconstitucional.



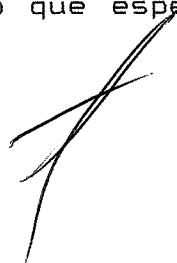
Acórdão nº 101-85.492

Recurso no. 104.221 (fls. 3 continuação)

4. A autoridade monocrática prolatou decisão, na qual julgou improcedente a impugnação, declarando a incompetência da administração para apreciar a constitucionalidade de lei tributária, pelo que, manteve o lançamento original.

5. A empresa apresenta recurso a este Conselho, contendo a argumentação em que contesta as limitações da autoridade administrativa em não apreciar matéria que argui inconstitucionalidade e ilegalidade, pois o império da lei e da ordem deviam respeito à Constituição Federal, vez que todos os poderes devem cumprir a Lei Maior. Assim um julgador tem o dever de pautar suas decisões nos estritos termos da lei (lato sensu), devendo respeitar a hierarquia das leis, cujo ápice é a Constituição, da qual emana seu próprio direito de julgar. Cita vasta doutrina para corroborar seus argumentos, e, ao final, afirma ser indubitável a competência das autoridades e órgãos administrativos para apreciar matéria em conflito com a Constituição Federal. Portanto não se conformou com o objeto da decisão ora recorrida, pois que a autoridade singular deixara de prestar ato de sua competência, pelo que espera ver provido seu recurso.

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 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, 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; 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 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



Acórdão nº 101-85.492

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.



Acórdão nº 101-85.492

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 vênica aos ilustres pares que concluem 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



Acórdão nº 101-85.492

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 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, em UFIR, BTN ou mesmo CRUZEIROS, 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 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.



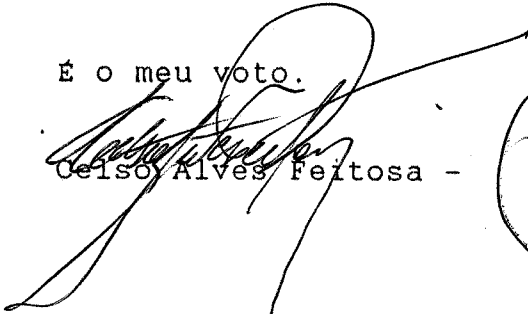
Acórdão nº 101-85.492

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 os temas de mérito da questão como colocada.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa - 