

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11065-001.305/92-10

LADS

Sessão de 28 de abril de 1994

ACORDÃO NR. 101-86.456

Recurso nr. : 76.995 - IRF - ANO: DE 1991

Recorrente : ELDORADO BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.

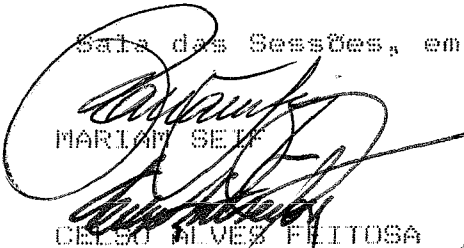
Recorrida : DRF EM NOVO HAMBURGO - RS.

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.

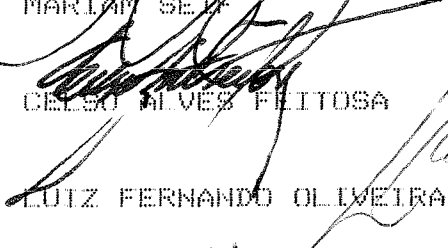
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELDORADO BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, anular a decisão de primeira instância, para que outra seja proferida apreciando a impugnação como se pedido de retificação de declaração fora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

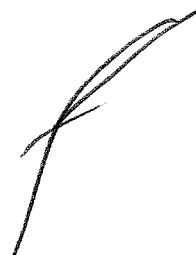
- PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL

08 JUL 1994

PROCESSO NR. 11065-001.305/92-10

Acórdão nr. 101-86.456

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



PROCESSO Nº 11065-001.305/92-10

Recurso : 76.995

Recorrente : ELDORADO BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA.

Recorrida : DRF em Novo Hamburgo (RS)

Acórdão nº 101-86.456

Relatório

Eldorado Beneficiamento em Couros Ltda., tendo entregue a Declaração de Rendimentos, do exercício financeiro de 1992, base de 1991, apresenta impugnação contra o mesmo, já detentora do recibo de entrega.

Dizendo estar sujeita ao pagamento do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido à alíquota de 8%, por presunção de enriquecimento dos seus sócios, independentemente da distribuição de resultados.

Afirmou que no período encerrado em 31.12.91 tinha sido obrigada ao pagamento de multa na órbita do ICMS, enquanto declarada receitas financeiras embutidas no preço das vendas a prazo de novembro e dezembro.

Tais fatos tinham provocado agravamento da sua carga tributária, sendo inexistente a realização de lucro sobre tais valores.

Que embora entregue a declaração de rendimentos, concluiu a Recorrente que a exigência era inconstitucional e ilegal, razão da impugnação apresentada, para escoimá-la dos valores.

As ilegalidades atribuídas à Contribuição Social, que tratou de resumir, em preliminar disse:

a) que estava assegurado o direito de impugnar, pois a declaração e notificação de lançamento assim permitia, já que o lançamento do imposto de renda era do tipo por declaração;

b) que a 5a. Câmara do Conselho de Contribuintes já havia decidido sobre o direito de impugnar, após entrega da declaração.

No mérito, afirmou que não havia, no caso,



ocorrido o fato gerador do imposto de renda, diante do disposto o artigo 35 da Lei 7.713/88, não sendo válida a intenção de se tributar com base em presunção.

Alegou que a personalidade das pessoas físicas dos sócios e da pessoa jurídica não se confundiam, sendo certo que a distribuição de lucros não podia ser uma imposição legal, mas ato de deliberação social.

Argumento no sentido de que o artigo 35 da Lei 7.713/88, fazia tábula rasa da realidade possível, tomando decisão pelos sócios, com violação dos artigos 43 e 142 do CTN.

Ademais, continuou, a matéria tratada era objeto de lei complementar.

Citou doutrina e jurisprudência.

Com respeito à questão indedutibilidade da multa paga ao Estado, era objeto de discussão administrativa. Se viável para o imposto sobre a renda, para a apuração do ILL não tinha procedência, conforme Lei n. 7.713/88.

Teceu comentários sobre o fato gerador do imposto sobre a renda, distinguindo entre disponibilidade jurídica e econômica de renda, com longas citações doutrinárias. Alegou que a receita financeira, do final do ano, não poderia compor a base de cálculo. Financiamento dado com recursos próprios não podia ser considerado parcela de lucro, constituído-se, nada mais, nada menos, do que proteção do capital social.

Argumentou ainda que a Lei 8.177 determinara que o ILL referente ao exercício financeiro de 1991, período base de 1990, fosse atualizado pelo índice de variação do BTNF em janeiro até abril, pela variação da TRD, após tidos como juros de mora, nunca indexador.

Afirmou que em 31.12.91, inexistia preceito determinando a correção monetária de parcelas devidas a título de CS, sendo certo que o fato gerador do mesmo ocorrera em 1991, dívida de dinheiro e não de valor, de nada valendo a publicação, no apagar das luzes do citado ano, da



criação da UFIR.

Citou jurisprudência.

Segundo a Recorrente, a cobrança pretendida vedada pelo disposto no artigo 195 , 6. da CF, pois neste estabelecido prazo de vigência, que de 90 dias, não podia alcançara fato gerador acontecido em 31.12.91.

A decisão recorrida julgou improcedente a acusação, sob os seguintes fundamentos:

a) que com a entrega da declaração de rendimentos e recibo, estava aberta a possibilidade de impugnação ao lançamento;

b) que a receita de venda devia ser apropriada contra a entrega do produto, não encontrando amparo legal o diferimento para a tributação das vendas a prazo, não se justificando a argumentação de entendimento da CVM;

c) que a inconstitucionalidade de lei não era matéria do julgador administrativo;

d) que o imposto sobre o lucro líquido estava estabelecido em lei;

e) que havia reconhecimento da própria Recorrente quanto a publicação em 31.12.91 da Lei 8383/91;

f) que a lei 7.713/88 não presumia.

O recurso voluntário interposto no prazo, disse haver equívoco na decisão recorrida, vez que a defesa não era totalmente improcedente, mas tão só parcialmente, sendo atentatória aos princípios de direito tributário, não tendo ainda aplicado ao caso a legislação vigente. Disse que a autoridade julgadora teria concordado com a afirmação de que as multas pagas ao Estado poderiam ser dedutíveis.

No mais, de um modo geral, manteve a Recorrente a sua argumentação de impugnação, em longa peça.

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 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

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)

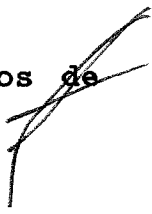
Neste diapasão é citada a posição do Prof. Paulo de Barros Carvalho, que estabelece:

" 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 sintônia 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).

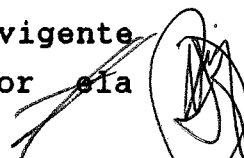
O passar do tempo, a necessidade de fazer caixa dos governos em suas diversas escalas, mais a inflação e ainda o maior controle exercido pelo Fisco (informatização), alterou o quadro, permanecendo sem alteração as modalidades de lançamento segundo o CTN.

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 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

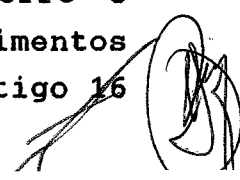
Com base nesta proposição, entendendo que lançamento é ato de autoridade, de aplicação da norma tributária ao caso concreto, tenho por concluir que a apresentação dos informes: - movimentos de compras, de vendas, de créditos e débitos, com a apuração do devido antes do pagamento -, são meros procedimentos 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 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



Acórdão nº 101-86.456

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.

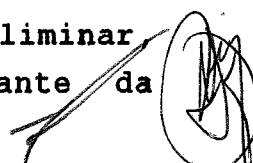
Tanto é verdadeiro o que se afirma, que é o próprio DL. 1967/82 que estabelece, conforme nota encontrada no RIR de Alberto Tebechrani e outros (1992), ao artigo 616, que:

**" 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 viável, diante da



impossibilidade de uma real classificação das modalidades de lançamento a partir do grau de colaboração do contribuinte.

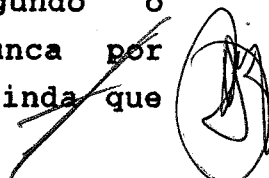
Diante do que se encontra nos autos, isto é, declaração de rendimentos apresentada por um contribuinte, sujeitando-se à legislação ordinária vigente, para posterior e imediata impugnação, por não concordar a Recorrente, ora com a correção da Ufir, ora com a variação BTN/IPC, etc, com a incidência declarada, 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, 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.

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

A handwritten signature in dark ink, followed by a circular stamp or seal, partially overlapping the end of the text.

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.

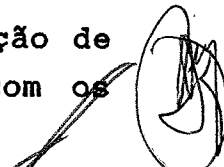
A notificação referida no artigo 9. do apontado decreto, há de se entender como aquela que se apresenta em desacordo com os dados constantes da declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, pois se não o for, ausente o litígio capaz de autorizar a impugnação administrativa.

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.

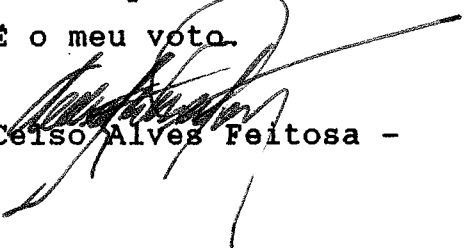
Por isso, tendo a Recorrente apresentado declaração de rendimentos e a seguir mostrado-se em desacordo com os



Acórdão nº 101-86.456

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 outros temas em preliminar e mérito apresentados.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa -

