

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11065-001.307/92-45

LADS

Sessão de 23 de fevereiro de 1994

ACORDAO NR. 101-86.185

Recurso nr. : 76.070 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX. 1992

Recorrente : CALÇADOS RACHET LTDA.

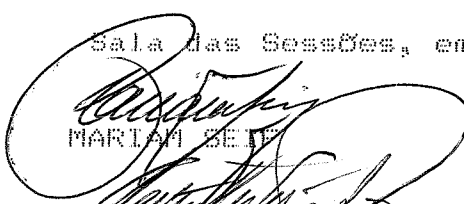
Recorrida : DRF EM NOVO HAMBURGO - RS.

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.

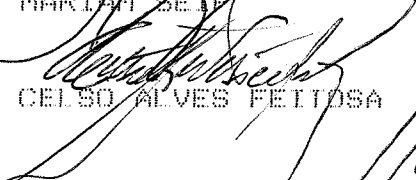
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALÇADOS RACHET LTDA.:

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

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1994

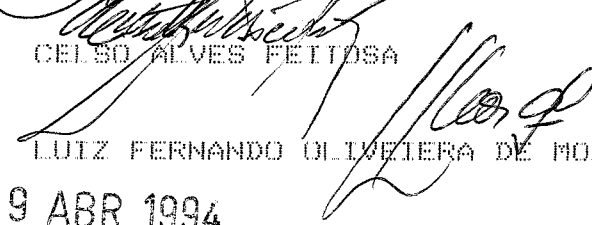

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 29 ABR 1994

PROCESSO NR. 11065-001.307/92-45

Acórdão nr. 101-86.185

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



RECURSO n. 76070 Contribuição Social

RECORRENTE: Calçados Rachet Ltda

RECORRIDA: DRF em Novo Hamburgo

Acórdão nº 101-86.185

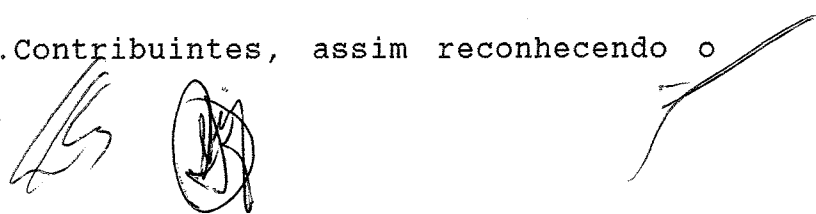
CALÇADOS RACHET LTDA, recorre a este Conselho, da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, fls.27, onde é a cobrança da Contribuição Social do exercício financeiro de 1992.

Na petição apresentada, disse que o lançamento IRPJ e por óbvio da contribuição social, se dava no exato momento da entrega da declaração de rendimentos (RIR/80, art. 596, § § 1º e 2º), acrescido pelo próprio formulário que tem forma de notificação de lançamento.

Ademais, continua a Recorrente, nos termos do inciso I, do art. 145 do CTN, uma vez notificado o sujeito passivo, só com a impugnação poderia o mesmo ser alterado.

Afirmou que no caso estava-se perante um lançamento por declaração, abrindo-se ao contribuinte o direito de impugnar a exigência formulada.

Citou o acórdão 105-2. 424, de 20/01/87, da 5a. Câmara do C.Contribuintes, assim reconhecendo o direito à impugnação.



Acórdão nº 101-86.185

Discorreu sobre o seu proceder ao preencher a declaração de rendimentos, seu lucro e o cálculo da contribuição social.

Com essa não se conformava, visto que em desacordo a exação com ditames constitucionais, passando a inumerar as razões de seu inconformismo, a saber:

a) que a falta de lei complementar impedia a tributação;

b) que a contribuição social da lei 7.689/88, se constituía em verdadeiro imposto, já que sem destinação específica, não servindo a determinação de que a exigência se destinava à Securidade social;

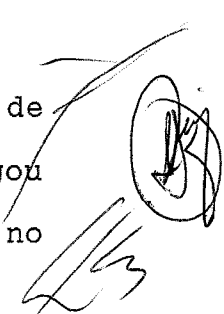
c) que a base de cálculo, sendo a mesma do imposto sobre a renda, fato impedido pela CF;

d) que ao determinar o artigo 6º da lei 7.689/88 que a C.S. será administrada pela Receita Federal, feria as disposições do art. 165, § 5º, III e art. 195, § 2º da C.F;

e) que faltava à lei 7.689/88, sanção presidencial;

f) que em razão dos fatos, era de ser reconhecida a falta de amparo para a cobrança da C.Social.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância, proferida a fls.28, julgou improcedente a impugnação apresentada, argumentando no

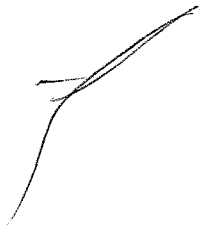
Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page. The signature appears to be 'L3' with a circular stamp or mark next to it.

Acórdão nº 101-86.185

sentido de que não cabia à administração pública julgar inconstitucionalidade de lei, sendo certo que a declaração de rendimentos entregue tinha obedecido as determinações legais, constituindo-se em auto-lançamento. Ser certo ainda, que a Recorrente não estava excluída da tributação por lei, daí porque legítima a cobrança.

Cientificada da decisão retro, a empresa 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. Afirmar que a todos os poderes da União compete o controle da constitucionalidade das leis.

É o relatório.



Acórdão nº 101-86.185

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.

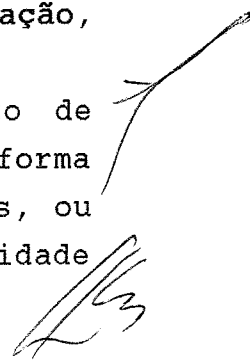
De um lado se apresenta aquele que, partindo do fato de ser o imposto de renda um imposto sujeito ao regime de lançamento por declaração, nos termos do disposto no artigo 149 do CTN, entende que com a entrega da declaração do imposto sobre a renda, contra o recebimento da notificação, lançado estaria, 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.



Acórdão nº 101-86.185

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.

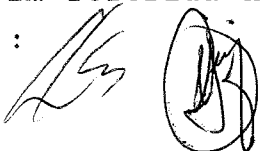
A questão a enfrentar é ardua.

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 :



Acórdão nº 101-86.185

" 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

Acórdão nº 101-86.185

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

Handwritten signature and initials, possibly 'L3', located at the bottom right of the page.

Acórdão nº 101-86.185

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?

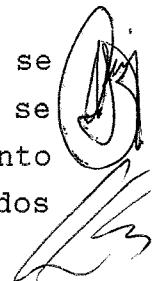
Outrora se apresentavam bem definidas as diversas espécie tributárias, de forma a não deixar dúvidas a qual modalidade de lançamento se ajustavam: os tributos indiretos ficavam subordinados ao lançamento por homologação (IPI/ICM); os diretos à declaração (IR); além dos de ofício (IPTU/REVISÃO).

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



Acórdão nº 101-86.185

lançamentos por homologação e declaração, ora com prevailecimento 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

Handwritten signature and initials, possibly 'L3', located at the bottom right of the page.

Acórdão nº 101-86.185

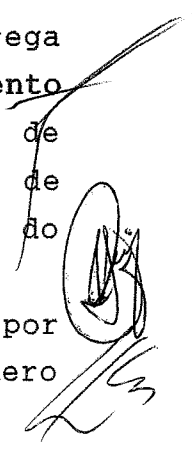
devem ser considerados adiantamentos, condicionados a um imediato controle da administração. Ou seja, ocorre o "pagamento" que não dispensa a declaração de rendimentos para o fim específico, inobstante a redação do artigo 16 do Dl. 1967/82, que registra : " ... apresentada ou não a declaração de rendimentos ..." 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



Acórdão nº 101-86.185

cumprimento de dever acessório, do qual independe o crédito tributário pago, nascido com o fato gerador.

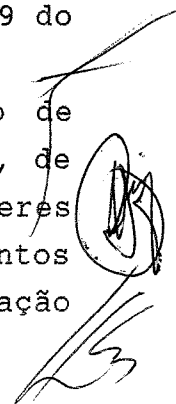
Este é, no caso em exame, quanto à matéria preliminar, hoje, o entendimento a meu ver viável, diante da impossibilidade de uma real classificação das modalidades de lançamento a partir do grau de colaboração do contribuinte.

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, 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 ou contribuição 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



Acórdão nº 101-86.185

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.

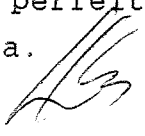
A impugnação administrativa do crédito tributário reclama exigência de crédito tributário em desacordo com a lei segundo a própria administração, embora não seja vedado ao contribuinte ou sujeito passivo, recorrer ao Poder Judiciário para alterar a exigência, pela forma própria.

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 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.

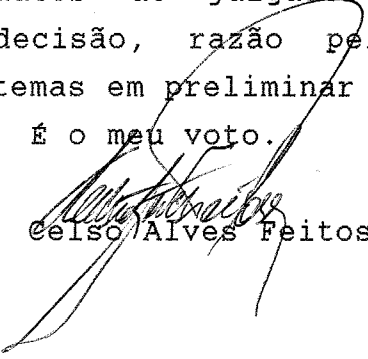


Acórdão nº 101-86.185

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, 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 - 