



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 10 de novembro de 1992

ACORDÃO Nº 101-84.288

Recurso nº: 102.432 - IRPJ Ex. de 1991

Recorrente: COMPANHIA GERAL DE ACESSÓRIOS - CGA.

Recorrida: DRF em Porto Alegre (RS)

LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - IMPUGNAÇÃO - A concordância do Fisco com os valores 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 COMPANHIA GERAL DE ACESSÓRIOS - CGA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, receber a petição de fls. como pedido de retificação de declaração e determinar o retorno dos autos à repartição de origem, a fim de que a autoridade "a quo" prolate nova decisão pronunciando-se sobre o pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Celso Alves Feitosa.

Sala das Sessões (DF), em 10 de novembro de 1992

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR DESIGNADO

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

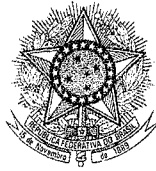
SESSÃO DE:

21 MAI 1993

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRO MARTINS SILVA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

A handwritten signature or mark, possibly a stylized 'R' or 'B', enclosed in a circle.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11080-004.891/91-67

RECURSO Nº: 102.432

ACORDÃO Nº: 101-84.288

RECORRENTE: COMPANHIA GERAL DE ACESSÓRIOS - CGA

R E L A T Ó R I O

COMPANHIA GERAL DE ACESSÓRIOS - CGA, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, RS, (doc. de fls. 85/89).

A empresa foi notificada a recolher a importância equivalente a 652,509,66 BTNF, a título de IRPJ, conforme Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento às fls. 57, relativamente ao exercício de 1991, período-base de 01.01.90 a 31.12.90.

Em 31.05.91, apresentou a Impugnação de fls. 01/51, instruída com os documentos de fls. 52/82, na qual propugna, como preliminar, o conhecimento da defesa nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72. Quanto ao mérito, discorda das alterações promovidas na legislação tributária, relativamente à correção monetária do balanço correspondente ao período-base de 1990/exercício 1991, através das Lei 8.024/90, 8030/90 e 8088/90, MP números 189, 195, 200, 212 e 237/90.

Para ela, a eleição de índices com expurgos tais que não refletem a realidade inflacionária do país constitui-se em inaceitável ficção jurídica, que não se coaduna com os princípios da legalidade e tipicidade exigidos no campo do direito tributário, bem como os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei.

Acórdão nº 101-84.288

A consequência do uso da ficção jurídica, no caso de utilização de índices artificialmente contidos, é a tributação de um lucro real que não corresponde a um acréscimo patrimonial e efetivo, não ocorrendo, portanto, em relação à parcela ficta, o fato gerador do imposto de renda como definido no artigo 43 do CTN.

A fixação do valor do BTNF pelo Poder Executivo contraria o artigo 146, III, "a", da Constituição Federal, que atribui à Lei Complementar a definição da base de cálculo dos tributos.

Cita a decisão da Justiça Federal de Ribeirão Preto/São Paulo (fls. 70/82) que concedeu a segurança em mandado cujo objeto era a possibilidade de utilização do IPC como índice de correção monetária do balanço.

Ressalta que no período-base lançado apurou prejuízo fiscal e "... pelos ajustes feitos em sua declaração de renda não teria imposto a pagar, não fosse os decorrentes da diversificação de índices de correção monetária", sendo que, no seu caso, a imposição do BTNF alterou substancialmente a base de cálculo do IRPJ, majorando-a e, por conseguinte, o valor do tributo.

Finalmente, requer o cancelamento da exigência do imposto e a restituição dos valores recolhidos a título de antecipações e duodécimos no total equivalente a 135.930,28 BTNF.

A autoridade julgadora considera, quanto à preliminar arguida que a peça contestatória não tem o caráter de impugnação, tendo em vista que as informações prestadas na declaração de rendimentos, a determinação de seu montante e forma de pagamento não podem ser comparados às atividades do órgão fazendário, porque, de acordo com o artigo 142 do CTN, o lançamento é procedimento exclusivo, privativo da Administração Pública, sendo ato de manifestação da vontade estatal, que não pode ser transferido, de legado ou renunciável.



Acórdão nº 101-84.288

Considera também que a correção monetária do balanço processou-se devidamente respaldada por normas legais, por iniciativa do Executivo (via MP) e, depois, homologadas pelo poder legislativo convertendo-as em lei e que alegar a ilegalidade' no âmbito administrativo é inócuo, eis que as autoridades e orgãos administrativos são incompetentes para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Executivo e Legislativo.

A decisão referida está assim ementada:

"FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA

A notificação da iniciativa do sujeito passivo não se confunde com o ato de ofício através do qual se inicia o procedimento fiscal nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

CONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa é incompetente para' decidir sobre a constitucionalidade dos atos bai-xados pelos poderes Legislativo e Executivo."

Em tempo hábil, a contribuinte recorre a este Conselho na forma da petição de fls. 92/118.

Quanto à preliminar alega que a autoridade julga-dora confunde lançamento tributário e suas modalidades com ação 'fiscal que poderá ou não resultar em lavratura de auto de infração, que é a fase inicial do lançamento de ofício.

Sustenta que, no caso, trata-se de lançamento por declaração (CTN, art. 147), em que o contribuinte colabora com o fisco, levando preenchida a declaração, segundo normas por este es-tabelecidas (MAJUR), e o Recibo de Entrega de Declaração e Notifi-cação de Lançamento; não é o contribuinte que se autolança, vez que o ato é privativo da autoridade administrativa.

Em reforço aos seus argumentos, menciona o entendi-mento de vários autores ilustres, além de legislação pertinente

Acórdão nº 101-84.288

artigos 596, 614 e 629 do RIR/80, artigos 142, 145 e 147 do CTN.

Com referência ao mērito, a recorrente manifesta a sua plena convicção de que se o julgador tem o dever de pautar a sua decisão nos estritos termos da Lei (lato sensu) haverá ele de considerar o ordenamento como um todo, respeitando inclusive a hierarquia das leis, cujo ápice é ocupado inequivocamente pela Constituição.

A recorrente, não se conforma com a decisão por quanto entende que a mesma objetivou lhe cercear o direito de recorrer ao 1º Conselho de Contribuintes, razão por que requer:

a) o julgamento da impugnação apresentada em todos os seus termos e para todos os fins e efeitos legais previstos no Decreto 70.235/72; ou

b) seja o recurso recebido como recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes, para os devidos fins.

É o relatório.



Acórdão nº 101- 84.288

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator Designado:

Pedi vista dos autos para um melhor exame da matéria, já que as colocações das teses antagônicas me pareceram muito bem colocadas.

De um lado se apresenta aquela 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 imetido 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 a tese igualmente muito bem colocada, 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. 1.967/82, 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



Acórdão nº 101-84.288

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 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.

A posição do ilustre relator filiou-se ao entendimento de que a Contribuição Social estava sujeita ao lançamento por homologação, daí afastando a tese da impugnação.

Em verdade então, a peça apresentada como sendo impugnação nada mais era do que consulta, segundo o disposto nos artigos 46 a 58 do Decreto 70235/72, falecendo assim competência ao Delegado da Receita Federal e ao Conselho de Contribuinte para examiná-la.

A leitura do voto do ilustre relator não deixa dúvida quanto a logicidade de seu entendimento.

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



Acórdão nº 101-84.288

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 estabelendo:



" 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



Acórdão nº 101-84.288

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 concluem 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



PROCESSO Nº 11020-004.891/91-67

Acórdão nº 101-84.288

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 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.

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.

CELSON ALVES FEITOSA - RELATOR DESIGNADO



Acórdão nº 101-84.288

VOTO VENCIDO

Do Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, Relator:

O recurso é tempestivo.

Conforme se verifica nos autos, a interessada entregou sua declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1991 (período-base de 1990), no estabelecimento bancário e, em seguida, deu entrada na petição de fls. 01 a 38 na Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre (RS).

Em preliminar, sustentou a recorrente, inclusive citando em seu favor o Acórdão nº 105-2.424/87, seu direito de impugnar o lançamento que entende decorrer da entrega de sua declaração de rendimentos, entendimento que, conquanto não apreciado na decisão recorrida, reforça em seu recurso, ao afirmar:

"Assim, entregue a declaração de rendimentos, materializado o ato administrativo de lançamento com a notificação do mesmo pela autoridade competente para a prática do ato, contra o crédito tributário constituído insurgiu-se a ora Recorrente, apresentando a impugnação de fls."

Os argumentos trazidos pela recorrente, no sentido de caracterizar sua inicial como uma impugnação, continuam, portanto, sujeitos à apreciação deste Conselho, visto como o recurso, tempestivamente oferecido, devolva a segunda instância de julgamento o conhecimento de toda a matéria impugnada e, ainda que não impugnada, a apreciação da matéria sobre a qual computa a este órgão se pronunciar por dever de ofício, como, por exemplo, no caso de decadência do direito de efetuar o lançamento.

Dentre as atribuições cometidas aos órgãos da Administração Tributária Federal, incumbidos de julgamento de processos fiscais, previstas no Decreto nº 70.235/72, encontra-se a de declarar, por dever de ofício, a nulidade das decisões proferidas por autoridades incompetentes, a teor do disposto no inciso II do

Acórdão nº 101-84.288

art. 59 c/c o artigo 61 daquele diploma legal, segundo os quais:

"Art. 59 - São nulos:

I - omissis

II - os despachos e decisões proferidas por au
toridade incompetente (grifamos).

Art. 61 - A nulidade será declarada pela autorida-
de competente para praticar o ato ou julgar a sua
legitimidade (grifamos)."

Postas essas premissas, passamos à análise do pro
cedimento eleito pela interessada, à luz das disposições do Côdi
go Tributário Nacional e do decreto que rege o processo administra
tivo - fiscal, para submeter, no âmbito administrativo, seu incon-
formismo com as disposições legais vigentes sobre o pagamento de
tributo devido em razão daquelas disposições.

Nos estritos termos do artigo 142 do CTN, compete à
autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo
lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tenden-
te a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspon-
dente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do im-
posto devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, pro-
por a aplicação da penalidade cabível, acrescentando, em seu pará
grafo único, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigató-
ria, sob pena de responsabilidade funcional.

Observe-se que se cuida de norma cogente que deri-
va da indelegabilidade da competência tributária imposta pelo ar-
tigo 7º daquele código, à qual entendo agregar-se, por estreita re
lação de causa e efeito, a declaração de nulidade anteriormente re
ferida.

No caso particular do imposto de renda da pessoa ju
rídica, tenho por oportuno aludir, neste passo, à discussão que
em torno dele gira, sobre se o lançamento daquele tributo se efe-
tiva por declaração ou por homologação. Sobre o assunto, duas são
as correntes abraçadas neste Conselho, tendo uma delas fundamenta

Acórdão nº 101-84.288

do recentes Acórdãos da Terceira Câmara (103-11.801/92 e 103-12.195/92).

Segundo aqueles Acórdãos, a partir da edição do Decreto-Lei nº 1.967/82, o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica passou a efetuar-se por homologação, tal como definida essa modalidade de lançamento no artigo 150 do CTN, cumprindo à autoridade administrativa, ao tomar conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da referida autoridade, expressamente a homologar.

Nos votos proferidos pelo Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda naqueles Acórdãos, que foram referendados pela Egrégia Terceira Câmara deste Conselho, concluiu aquele ilustre Conselheiro:

"Com a edição do Decreto-lei nº 1967/82, modificou-se tal situação, passando aquele diploma legal a fixar prazo para pagamento do imposto desvinculado da entrega da declaração de rendimentos e, portanto, do exame prévio dos fatos pela autoridade administrativa, dispondo ainda, seu artigo 16, da seguinte forma:

"Art. 16 - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos de juros de mora." (grifei)

Tipificada está, pois, a espécie de lançamento por homologação, como definido no artigo 150 do CTN, cuja essência consiste no dever do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo na data estipulada na lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.

Diga-se a propósito que os atos posteriores (Lei nº 7450/85, Decreto-lei nº 2354/87, Decreto-lei número 2426/88 e Lei nº 7799/89) em nada modificaram essa configuração ou afetaram o dispositivo transcrito, que permanece vigente.



Acórdão nº 101-84.288

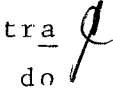
Vale dizer que, atualmente, o dever de apresentar declaração de rendimentos não interfere na natureza da modalidade de lançamento a que está subordinado o imposto, consistindo, tão somente, em obrigação acessória, prevista na legislação tributária no interesse da arrecadação e da fiscalização (art. 113, § 2º do CTN), cujo descumprimento enseja imposição de penalidade própria, a exemplo do que ocorre com a DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) em relação às obrigações nela declaradas, igualmente sujeitas a lançamento por homologação.

Como corolário dessa premissa, não havendo a lei fixado prazo à homologação, esta se verifica, tacitamente, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, após 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, quando então o crédito tributário considera-se definitivamente extinto.

Descabido alegar que o previsto no artigo 29 da Lei nº 2862/56 (art. 711, § 2º do RIR/80) configuraria 'prazo à homologação, não só porque, como deixa claro o próprio RIR/80, tal dispositivo refere-se a termo antecipado do efeito decadencial, como também porque o mesmo alude a notificação de lançamento primitivo, circunstância não verificada no caso presente, em que a declaração de rendimentos em apreço foi apresentada no Banco Bamerindus do Brasil S.A., (fls. 2).

Diga-se a propósito que a expressão Notificação de Lançamento, aposta no Recibo de Entrega de Declaração, não pode possuir nenhum significado quando a entrega é feita em estabelecimento da rede bancária arrecadadora, pois, nos termos do artigo 7º e §§ do CTN, combinados com o artigo 142 do mesmo diploma legal, a competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa, suscetível de delegação apenas a pessoa de direito público, podendo, no máximo, às pessoas jurídicas de direito privado, ser cometido o encargo ou a função de arrecadar tributos, receber formulários, mas nunca lançar." (Grifamos)

À primeira vista, pode parecer despropositado trazer à baila, neste processo, a discussão em torno da decadência do lançamento. Entretanto, creio que o assunto é elucidativo, para fins de ordenar o raciocínio na linha pretendida seguir neste voto, isso porque, se o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica se efetiva por homologação, não há, então, que se cogitar



Acórdão nº 101-84.288

notificação de lançamento.

Continuando, três são as modalidades de lançamen
to contempladas no CTN:

- a) por declaração (art. 147);
- b) de ofício (art. 149);
- c) por homologação (art. 150).

Nada dispõe o CTN sobre o impropriamente nominado autolançamento, mesmo porque incoerente com as diretrizes encampa
das pelo Código Tributário Nacional, no tocante à indelegabilidade da competência tributária e a constituição do crédito tributário.

Por sua vez, o lançamento, qualquer que seja sua modalidade, para fazer aflorar a exigência fiscal, necessita, im
prescindivelmente, da chamada, expressa, da autoridade administrativa competente, ressalvada a hipótese de homologação tácita do lançamento prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Neste sentido, os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, que impõem, como requisi
to obrigatório do auto de infração e da notificação de lançamen
to, a assinatura da autoridade lançadora, apenas dispensando-a no caso de notificação por processo eletrônico. Sem aquele requisito, não se há de ter por formalizado, em qualquer sentido, exigência' fiscal que assegure ao contribuinte o direito de impugnã-la, com base no artigo 15 do mencionado decreto.

Como bem observado no voto aqui, parcialmente, trans
crito, a simples recepção da declaração de rendimentos, com a conseqüente aposição de um carimbo de recebimento pelo banco incumbido de recebê-la, não tem o condão de transmutar o recibo de entrega em uma notificação fiscal, por faltar-lhe requisito essencial' expresso em lei, esta compreendida em sentido lato.

Repisando, pois, que, não se materializando qual-
quer exigência tributária, por via do recibo de entrega de decla
ração de rendimentos em estabelecimento bancário, a existência do

Acórdão nº 101-84.288

direito de impugnação, não pode ser inferida como entende a recorrente.

Resta, então, analisar outros procedimentos administrativos - fiscais, estabelecidos em lei (ainda lato sensu), para apreciar a iniciativa do contribuinte. Dois são aqueles procedimentos, relacionados, diretamente, com a petição da interessada:

a) pedido de retificação de declaração (§ 1º do art. 147 do CTN);

b) consulta (arts. 46 a 58 do Decreto 70.235/72).

Quanto ao primeiro, não há que cogitar, porque o pedido de retificação de declaração, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, como no presente caso, tem como requisito essencial a comprovação do erro em que se funde, o que não sói acontecer neste processo, visto que a declaração apresentada não contém erro passível de retificação, já que preenchida de acordo com as normas legais vigentes no exercício em questão.

Quanto ao segundo, entendo conformar-se com a petição inicial com os objetivos da consulta, que tanto pode ser formulada pelo contribuinte antes, no momento ou após a entrega da declaração de rendimentos. Bem lidas as disposições relativas à consulta, vê-se que se ajustam elas, perfeitamente, ao procedimento a observar no presente processo, segundo Decreto número 70.235/72:

a) cuida da análise de dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado (art. 46);

b) não suspende o prazo para recolhimento de tributo, nem para apresentação da declaração de rendimentos (art. 49).

Se a petição em análise se caracterizasse como pedido de retificação, caso aceito que não se cuida de impugnação,

nada obstaría o conhecimento do mérito do recurso por esta Câmara, por economia processual; porque a Portaria 33/86 atribuiu a este Conselho competência para apreciar recurso interposto de decisão denegatória daquele pedido. Entretanto, não visando a recorrente a corrigir erro contido em sua declaração de rendimentos porêm, objetivando a aclarar dúvida sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, concluo que o instituto da consulta é o que melhor se coaduna com o procedimento a ser seguido neste caso.

Configurada, para mim, a consulta, cumpre circunscrevê-la aos ditames das normas que a regem (arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72).

Inicialmente, a competência para decidir-lhe é, em primeira instância, do Superintendente Regional da Receita Federal (art. 54, I, a) e, em grau de recurso, do Coordenador de Tributação do Departamento da Receita Federal (art. 54, II, a).

Por seu turno, ainda de acordo com aquele decreto (art. 59), não nulas - não produzindo, por isso, qualquer efeito - as decisões proferidas por autoridade incompetente, ordenando aquele comando legal que a autoridade que declare a nulidade diga os atos que alcança e determine as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Para não estender mais este voto e por considerar que o aqui exposto é o quanto basta para que este Colegiado forme sua convicção, concluo que a peça inicial deste processo não deve ser apreciada como impugnação, ao contrário do entendido pela autoridade recorrida, por inocorrência de qualquer exigência formal da autoridade lançadora contra a qual se possa opor a interessada, cuidando-se, como efetivamente se cuida, de uma consulta. Nula, portanto, se acolhida esta preliminar, é a decisão recorrida, por quanto proferida por autoridade incompetente.

Voto, assim, no sentido de ser declarada nula a



Acórdão nº 101-84.288

decisão de primeira instância, devendo o processo retornar a Delegacia de origem, para as providências necessárias ao seu encaminhamento à Superintendência da Receita Federal da 10ª Região Fiscal.

Brasília (DF), em 10 de novembro de 1992

 JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - RELATOR

