



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 11080/005.505/92-16

SESSÃO de 27 de julho de 1993

ACÓRDÃO Nº: 101-85.383

RECURSO: 104.506 - IRPJ-EX: de 1992

RECORRENTE: HOTISA - HOTEIS DE TURISMO S/A

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE/RS

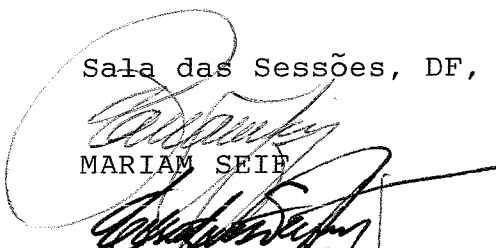
LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO-IMPUGNAÇÃO -

A concordância do Fisco com os valores ou indexadores utilizados e declarados, impedem a impugnação. O argumento de erro, segundo o próprio contribuinte, pode ser objeto de exame por meio de pedido de retificação.

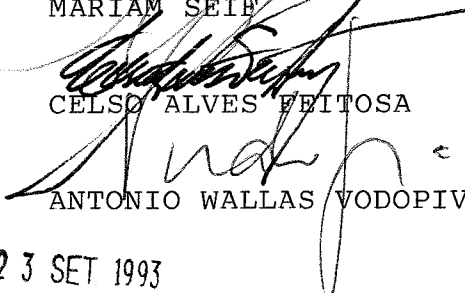
Vistos e relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **HOTISA - HOTÉIS DE TURISMO S/A**.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, receber a petição de fls. como pedido de retificação de declaração e devolver, em consequência os autos à repartição de origem, a fim de que a autoridade de primeira instância prolate nova decisão apreciando o mérito do pedido.

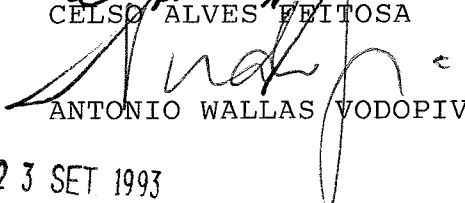
Sala das Sessões, DF, em 27 de julho de 1993


MARIAM SEIB

- PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM  ANTONIO WALLAS VODOPIVES

- PRESIDENTE DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 23 SET 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. 



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO No.: 11080-005.505/92-16

Recurso No.: 104.506

Acórdão No.: 101-85.383

Recorrente: HOTISA - HOTÉIS DE TURISMO S/A

R E L A T Ó R I O

HOTISA - HOTÉIS DE TURISMO S/A, contribuinte jurisdicionada à DRF em Porto Alegre/RS, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau

Trata-se de contestação à exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica informada pela própria interessada através da declaração de rendimentos do exercício de 1992.

Ainda que não tenha sido do Fisco a iniciativa da notificação de lançamento do imposto de renda e contribuição social, entendeu a interessada ser cabível demonstrar sua insatisfação através de impugnação, posto que não se tratava de notificação insita no recibo de entrega da declaração IRPJ/Contribuição Social, de auto lançamento, mas sim do lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do Código Tributário Nacional.

No mérito, discordou das alterações ocorridas ao final do ano de 1991, pela Lei 8.383/91, que instituiu novo indexador de tributos, a UFIR, que repercutia na exigência de correção monetária sobre tributos cujo fato gerador já se havia aperfeiçoado, quando então inexistia preceito legal para tal



exigência, em total confronto com os princípios constitucionais do direito e ato jurídico perfeito, além da irretroatividade e anterioridade tributária (art. 5º., XXXVI e 150, III, "a" e "b" da Constituição Federal).

Decisão de primeiro grau fls. 23/27, determinando que se prosseguisse na cobrança de crédito tributário relativo ao exercício de 1992, conforme recibo de entrega de fls. 14.

Inicialmente o julgador discordou com a preliminar levantada pela interessada.

Esclareceu que não podia ela entender que a determinação da obrigação, seu montante e forma de pagamento por iniciativa sua se comparasse à atividade administrativa do lançamento, esta sim, geradora do procedimento fiscal, em conformidade com o art. 7º., I, do Decreto No. 70.235/72, e que ensejava, por sua vez, a contestação do sujeito passivo, através da impugnação, no âmbito administrativo. De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento era procedimento exclusivo, privativo, da Administração Pública. Era ato da manifestação da vontade Estatal, que não podia ser transferida, delegada ou renunciada, opinião esta esposada pelo Ministro Moreira Alves, do STF (VII Simpósio Nacional de Direito Tributário, in nota 42, Direito Tributário, Vittorio Cassone, Atlas, 1991, p. 111), que reafirmava, inclusive, a impossibilidade de o particular efetuar o lançamento.

Esclareceu ainda que não se podia opor a tal raciocínio a delegação de competência outorgada à rede bancária



(art. 614 do RIR/80) que, ao contrário do que alegara a interessada, resumia-se à recepção das declarações de rendimentos, já que o lançamento, como dito, era intransferível, indelegável e irrenunciável.

O julgador contestou a afirmação de que a entrega da declaração de rendimentos, por si só resultaria em lançamento por declaração ou o "auto-lançamento" como queriam alguns. Afirmou que tratava-se, na verdade, de lançamento por homologação, posto que era ato particular do contribuinte, que calculava o montante do imposto, manifestando sua declaração de vontade de adimplir a obrigação principal de conformidade com o art. 113 do Código Tributário Nacional, visando pagar o tributo ou penalidade pecuniária, obrigação nascida desde a ocorrência do fato gerador. Sobre o lançamento havia o Estado de manifestar sua aquiescência, através da homologação. Não o fazendo no prazo de até cinco anos, considerar-se-ia o mesmo homologado nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Verificou que enquanto tal não ocorresse, a declaração era a expressão unilateral da vontade do contribuinte, impossível nos termos do art. 7º do Decreto No. 70.235/72, o início do procedimento fiscal que ensejasse o contraditório administrativo.

O julgador citou, em abono à sua tese, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (in Revista de Finanças Públicas, No. 369, cit. MARTINS, Ives Gandra da Silva, p. 34:

" Quando o contribuinte determina a existência da obrigação e seu montante, tal procedimento não pode ser comparado às atividades do órgão estatal. O sujeito passivo



está apenas aplicando a norma legal (inexiste o "auto-lançamento", mas, sim, o "lançamento por homologação"). A declaração tributária, feita pelo sujeito passivo, também, não é lançamento. O ato do particular em calcular o montante do imposto para efeitos de retenção como fonte pagadora, também não é lançamento"... "Somente a autoridade administrativa é que pode realizar o lançamento, procedimento administrativo unilateral". Por todo o exposto, concluiu que impugnação não era a peça contestatória de fls. 01/09, posto que desconforme com o Decreto No. 70.235/72, que regia a matéria, além de demonstrar medida meramente protelatória do pagamento das obrigações fiscais.

Afirmou que, ainda que de impugnação se tratasse a peça contestatória de fls. 01/09, os argumentos expendidos pela interessada girava em torno da pretensa inconstitucionalidade / ilegalidade da Lei No. 8.383/91, questão que refugia à apreciação da esfera administrativa, apreciável tão somente na esfera judicial (art.102, CF).

O julgador entendeu ainda ser temerária a afirmação do contribuinte de que a Lei No. 8.383/91, que instituiu a Unidade Fiscal de Referência, tivesse afrontado princípio da irretroatividade contido no art. 150, III, "a", da Constituição Federal, já que o instituto da correção monetária, ligado mais ao Direito Financeiro, traduzia mera recuperação do poder intrínseco da moeda e se dirigia à "moeda do pagamento", sem qualquer vinculação com base de cálculo utilizada para a apuração do tributo, esta mantida inalterada.



Ciente em 08/10/92, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 30/57, protocolizado em 04/11/92.

A Recorrente alegou ser a decisão recorrida omissa em apreciar as questões de fato e de direito deduzidas na peça impugnatória, não enfrentando em momento algum os fundamentos jurídicos expostos, tanto no que dizia respeito à preliminar de seu cabimento quanto ao tocante à matéria de mérito. E que, em assim procedendo, agira com inegável *cercamento do direito de defesa*, acarretando, com isso, sua nulidade por força do disposto no inciso II do artigo 59 do decreto No. 70.235/72.

Afirmou que a decisão recorrida julgara inexistente o lançamento tributário quando da entrega da declaração de rendimentos, enquanto questionou a sua proposta final de prosseguir na *cobrança de crédito tributário* declarado pelo sujeito passivo, quando, nos termos do art.142 do CTN, somente o lançamento constituía o *crédito tributário*.

Disse que o direito positivo brasileiro oferecia a comprovação de ocorrer lançamento do IRPJ no ato da entrega da declaração de rendimentos e citou os artigos 596, 614 e 629 do RIR/80, para embasar a sua afirmação.

Alegou que a jurisprudência administrativa não discrepava da disposição sustentada citando o Acórdão do 1º. CC No. 105-2-424, de 20/01/87, que dizia que o lançamento e a notificação do IRPJ era efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos e desde então o sujeito passivo tinha



o direito de impugnar o crédito tributário exigido. A ementa do Acórdão em tela foi transcrita.

Quanto ao mérito da impugnação que contestou a indexação do valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real apurado em 31/12/91, mediante a conversão em quantidade de UFIR diária, a Recorrente alegou ser da competência das autoridades e órgãos administrativos, à luz da Constituição e das normas que se conformavam aos seus princípios, procedendo o exame do caso submetido à suas elevadas apreciações, para decidi-lo em consonância com os ditames adotados pela Constituição, ainda que para tanto houvesse de negar aplicação a preceitos outros hierarquicamente inferiores, que com os mesmos não se harmonizassem.

A Recorrente alegou que a decisão recorrida laborara em equívoco, ao afirmar que a autoridade administrativa era incompetente para decidir sobre a inconstitucionalidade dos atos baixados pelos poderes Legislativo e Executivo.

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:

" Niveo 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



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 intérprete, 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 conclua 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



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, 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, 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.º 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.

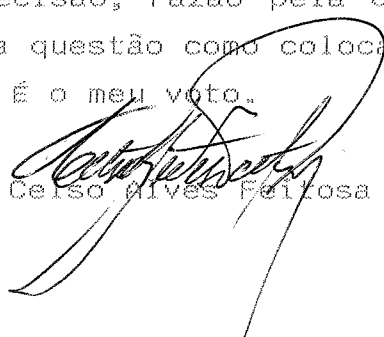


O que está a dizer o CNT então, é que o exame da legalidade do lançamento admite impugnação, só que esta deve ser aceita segundo a legislação ordinária, que no meu entender veda impugnação administrativa quando o declarado pelo contribuinte está em perfeita sintonia com o reclamado pela autoridade lançadora.

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 enfratar os temas de mérito da questão como colocada.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa

