

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

LADS

Sessão de 21 de fevereiro de 1994

ACORDÃO NR. 101-86.103

Recurso nr. : 104.296 - IRPJ - EX: DE 1992

Recorrente : SALOMÃO MALCON ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.

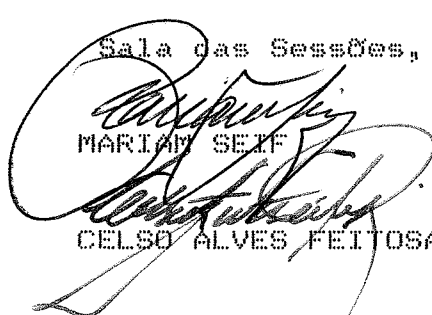
Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE - RS.

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.

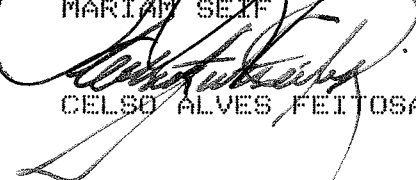
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SALOMÃO MALCON ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA.:

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 21 de fevereiro de 1994

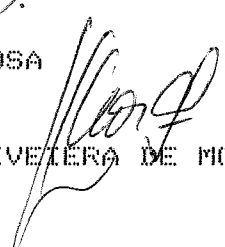

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

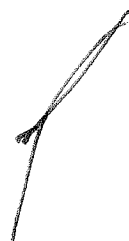
- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

11 NOV 1994

PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

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 SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

RECURSO NR.: 104.296

ACORDAO NR.: 101-86.103

RECORRENTE : SALOMAO MALCON ADMINISTRACOES E PARTICIPACOES LTDA.

R E L A T O R I O

SALOMAO MALCON ADMINISTRACOES E PARTICIPACOES LTDA., já qualificada nos autos, inconformada com a decisão proferida pela autoridade singular, que considerou procedente a cobrança do crédito tributário declarado pela interessada no exercício de 1992, recorre a este Orgão Colegiado para expor sua indignação.

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

Preliminarmente para demonstrar o pleno cabimento da impugnação apresenta as seguintes alegações:

- que o lançamento do IRPJ, da contribuição social e do Imposto de Renda na fonte sobre o Lucro Líquido se dá no exato momento da entrega da declaração de rendimentos (RIR/80, art. 596, parágrafo 1o. e 2o.), exteriorizado em formulário aprovado pela Receita Federal (RIR/80, ART. 611) e que simultaneamente contém o ato jurídico pelo qual o Fisco notifica o contribuinte da existência do lançamento (RIR/80, art. 629);

- que os expressos termos do referido formulário, com forma e conteúdo de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, o qual completa o procedimento administrativo na concretização da exigência do IRPJ e contribuição social;



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

ACORDAO NR. 101-86.103

- que segundo o disposto no art. 145, I do Código Tributário Nacional: havida a regular notificação ao sujeito passivo, desde então não lhe resta outra alternativa, para ver alterada a cobrança dos tributos lançados, em apresentar, dentro do prazo legal, sua impugnação ao lançamento;

- que não se trata de auto lançamento, porquanto o que ocorre na realidade, é um lançamento por declaração, em que o contribuinte, cumprindo o seu dever de informação apenas colabora com a autoridade fazendária;

- que o Rcibo de ENTREGA DE DECLARAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, uma vez cancelado pelo Fisco (RIR/80, art. 614), com seu carimbo de Recepção, consome o ato de lançamento, e como consequência jurídica assegura ao contribuinte o direito de impugnar.

Cita ao final o Acórdão nr. 105-2.424, como respaldo à matéria em litígio.

Quanto ao mérito em questão tem o seguinte entendimento:

- discorda das alterações ocorridas em 1990 e 1991, especialmente a partir de abril, na legislação tributária relativa a correção monetária do balanço, através das Leis nr. 8024/90, 8030/90 e 8200/91, com visíveis prejuízos à interessada, cujo saldo da conta de correção monetária do balanço é de natureza devedora;

- a eleição de índices com expurgos tais que não refletem a realidade inflacionária do país, constitui-se em inaceitável



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

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;

- A consequência do uso da ficção jurídica, no caso a utilização de índices de correção monetária artificialmente contidos, é uma equivocada base de cálculo do IRPJ, vez que afeta a apuração do resultado do exercício, que incorpora um resultado ficto, caracterizando-se a imposição fiscal, na verdade, como um empréstimo compulsório em favor da União, em confronto com os artigos 148, itens I, II e parágrafo único, da Constituição Federal;

- o próprio Governo Federal admite o reconhecimento da diferença de correção monetária decorrente de utilização do índice calculado com base no Bônus do Tesouro Nacional ao invés do índice de Preços no Consumidor (IPC), através da Lei nr. 8.200/91, lei esta que só vem a confirmar o caráter de empréstimo compulsório decorrente da utilização de tal índice, uma vez que admite o recolhimento contábil-fiscal da diferença entre a utilização do BTN e IPC, porém deferindo-o para o exercício de 1993 e seguintes, à razão de 25% por ano, em total confronto com o CTN (art. 15) e à própria Constituição Federal (art. 148).

Requer, ao final, que seja declarada a insubsistência do lançamento tributário formalizado no Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, dispensando-a de qualquer recolhimento de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

A decisão da autoridade singular às fls. 32/38, fundamentou a decisão nos seguintes pontos:

Registra, inicialmente, discordância com a preliminar levantada pela interessada.



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

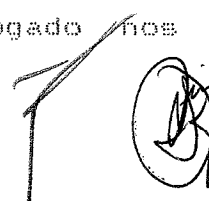
Acórdão nr. 101-86.103

Não pode ela entender que a determinação da obrigação, seu montante e forma de pagamento por iniciativa sua se compare à atividade administrativa do lançamento, esta sim, geradora do procedimento fiscal, em conformidade com o art. 70., I, do Decreto nr. 70.235/72, e que enseja, por sua vez, a contestação do sujeito passivo, através da impugnação, no âmbito administrativo.

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é procedimento exclusivo, privativo, da Administração Pública. E ato da manifestação da vontade Estatal, que não pode ser transferida, delegada ou renunciada, opinião esta esposada pelo Ministério Moreira Alves, do STF (VII Simpósio Nacional de Direito Tributário, in nota 42, Direito Tributário, Vittorio Cassone, Atlas, 1991, p. 111), que reafirma, inclusive, a impossibilidade de o particular efetuar o lançamento.

E não se queira opor a tal raciocínio a delegação de competência outorgada à rede bancária (art. 614 do RIR/80) que, ao contrário do que alega a interessada, resume-se à recepção das declarações de rendimentos, já que o lançamento, como se disse, é intransferível, indelegável e irrenunciável.

Aliás, não traduz a entrega da declaração de rendimentos o lançamento por declaração ou o "auto-lançamento" como querem alguns. Trata-se, na verdade, de lançamento por homologação, posto que é ato particular do contribuinte, que calcula o montante do imposto, manifestando sua declaração de vontade de adimplir a obrigação principal que, em conformidade com o art. 113 do Código Tributário Nacional, é a de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, obrigação esta nascente desde a ocorrência do fato gerador. Aclançamento em tela há que o Estado manifestar sua aquiescência, através da homologação. Não o fazendo no prazo de até cinco anos, considerar-se-á o mesmo homologado nos



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

termos do parágrafo 4o. do art. 150 do CTN. Enquanto tal não ocorre, a declaração é expressão unilateral da vontade do contribuinte, insuficiente, nos termos do art. 7o. do Decreto nr. 70.235/72, para iniciar o procedimento fiscal que enseje o contraditório administrativo.

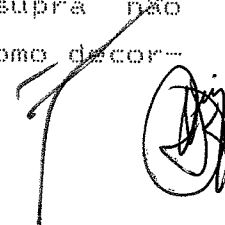
Como respaldo à matéria, cita doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes (Revista de Finanças Públicas nr. 369, cit. Martin Ives Grandra da Silva, P. 34) e jurisprudência (Agravo de Instrumento nr. 91.043398-1-RS, do TRF da 4a. Região - RS).

De todo o exposto, conclui que não se trata de impugnação a peça contestatória de fls. 01 a 12, posto que desconforme com o Decreto nr. 70.235/72, que rege a matéria, além de denotar medida meramente protelatória do pagamento de suas obrigações fiscais.

E de se salientar, ainda, que a interessada tem se valido de dois pesos e duas medidas em relação ao fisco. "Impugna" sua própria declaração, para não efetuar o pagamento não só do imposto, mas, também, da contribuição social, ao mesmo tempo que dela quer se utilizar para diminuir seu lucro líquido (item 26, quadro 13 às fls. 20).

Ademais, ainda que de impugnação se tratasse a peça contestatória de fls. 01 a 12, os argumentos expendidos pela interessada giram em torno da pretensa inconstitucionalidade/ilegalidade das Leis nrs. 8.088/90 e 8.200/91, questão que refoge à apreciação da esfera administrativa (bem o sabem o contribuinte e seus mandatários), apreciável tão somente na esfera judicial (art. 102, CF).

Vale registrar, no entanto, em relação à Lei nr. 8.200/91, que não se pode entender, só pelo fato de a lei supra não admitir a compensação imediata do tributo pago em excesso, como decor-



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

rência da aplicação do índice de correção monetária baseado na variação do BTN, ter havido instituição de empréstimo compulsório. Ora o que a Lei nr. 8.200/91 estabeleceu, na verdade, foi a regulamentação de uma forma de compensação para repetição do indébito. Se tal hipótese devesse ser tratada como empréstimo compulsório, todas as outras formas de compensação também o seriam.

Ao final, a autoridade singular determinou o prosseguimento da cobrança do crédito tributário declarado pela interessada no exercício de 1992.

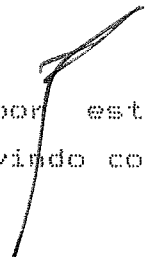
O contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 41/68, reiterando as alegações da impugnação e acrescentando, mais os seguintes argumentos:

I - QUANTO AO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O parecer adotado pelo julgador singular é deveras singular, uma vez que é totalmente 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 diz respeito à preliminar de seu cabimento quanto ao tocante à matéria de mérito.

Em assim procedendo, a decisão recorrida agiu com inegável cerceamento do direito de defesa, negando-se a prestar o ato administrativo jurisdicional em sua inteireza, acarretando, com isso, sua nulidade por força do disposto no inciso II do art. 59 do Decreto nr. 70.235/72.

Essa é a posição sistematicamente perfilhada por este Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes em casos tais, servindo como padrão a ementa transcrita a seguir:



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

"IRPJ PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. A falta de pronunciamento pela autoridade julgadora de primeira instância sobre razões de defesa articuladas na impugnação, enseja nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa da parte, ex vi do disposto no inciso I, do art. 59, do Decreto nr. 70.235/72." (Proc. 10320-001.436/84-20, Ac. 101-75.892, 1o. CC-MF, Rel. Cons. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, 22.05.85, DOU I 24.11.87, p. 19847).

II - QUANTO AS MODALIDADES DE LANÇAMENTOS

A regra geral do lançamento repousa no art. 142 do CTN que se estende às três modalidades classificadas segundo o grau de colaboração do sujeito passivo com vistas a preparar o lançamento.

A modalidade procedimental fixada no art. 147 do CTN, chamada de lançamento por declaração, para fins de aplicação da objetividade jurídica do art. 142 do mesmo CTN, é caracterizada na cooperação que o sujeito passivo dá à autoridade para praticar a sua obrigação vinculada, obrigatória e privativa de lançar o tributo. Verifica-se no exame do art. 174 do CTN que a participação do contribuinte em tais casos sempre existirá, pois se não ocorrer essa ação ou ato nunca será concretizada a hipótese de incidência na espécie e, por óbvio, o Fisco só poderá usar de seu direito privativo de lançar depois da participação do sujeito passivo, sob pena de não ter o que lançar.

HUGO DE BRITO MACHADO ensina:

"Ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo oferece à autoridade administrativa informações relativas a esse fato gerador, dando-lhe condições para constituir o crédito tributário. É a modalidade de lançamento mais complexa, por envolver conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.

"O IR é um exemplo de tributo lançado por declaração. O sujeito passivo declara a renda e os proventos de qualquer natureza, auferidos durante o denominado ano-base, bem como todos os outros elementos de fato

PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

relevantes para a determinação do valor do tributo. A autoridade administrativa os recebe e em face destes emite a notificação de lançamento.

"Se o sujeito passivo não presta a declaração a que está obrigado pela legislação do tributo, a autoridade administrativa tem o dever de efetuar o lançamento de ofício, valendo-se dos meios de investigação a seu alcance em face dessa mesma legislação." (Enciclopédia Saraiva de Direito, verbete Lançamento tributário II, p. 24; grifou-se).

O legislador, como visto anteriormente, considerando o grau de colaboração do sujeito passivo, opta por qualquer umas das modalidades de lançamento atento aos seus interesses de política tributária.

III - QUANTO A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO AO SUJEITO

PASSIVO:

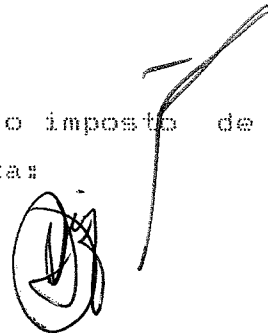
Conforme o disposto no art. 629 do RIR/80:

"Art. 629. A notificação do lançamento far-se-á no ato da entrega da declaração de rendimentos, ou por registrado postal, com direito a aviso de recepção (A.R.), ou por serviço de entrega da repartição, ou por edital (Decreto-lei nr. 5.844/73, arts. 83 e 200, "a", e Lei nr. 4.506/64, art. 34, parágrafo 2o.)."

O lançamento por declaração conclui-se por ato positivo da Autoridade Tributária quando esta entrega ao contribuinte a notificação de lançamento corporificada no recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento com o carimbo da sua recepção no campo próprio.

IV - QUANTO AO RECIBO DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Examinando especificamente o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, o Prof. ALBERTO XAVIER pontifica:



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

"Pode ainda suscitar-se a questão de saber se o lançamento do imposto de renda, formalizado no documento denominado Recibo de entrega de declaração e notificação do lançamento, em que se contém a apuração do imposto a pagar e o vencimento do crédito tributário, se traduz num caso de auto-lançamento (ou lançamento por homologação) ou, pelo contrário, se não reveste a natureza de verdadeiro lançamento baseado em declaração de contribuinte.

"E nossa opinião que o apontado documento, apesar de formalmente unitário, contém em si vários atos jurídicos distintos: um ato pelo qual o Fisco dá quitação ao contribuinte do cumprimento do dever de entregar a declaração de imposto; um lançamento tributário, ou seja, um ato administrativo pelo qual a Fazenda aplica a norma tributária material no caso concreto, definido a existência e o quantitativo da obrigação de imposto, constituindo assim o crédito tributário, enfim, a notificação do lançamento, ou seja, um ato jurídico complementar pelo qual o Fisco leva ao conhecimento do contribuinte o conteúdo do lançamento anterior, posto este ser um ato essencialmente receptício.

"Pode causar perplexidade que a unidade formal do documento recubra esta pluralidade de atos e situações no plano substancial, cuja autonomia lógica tornaria natural a sua prática em momentos distintos no tempo e a sua exteriorização em documentos separados. A síntese documental resulta porém da contiguidade e imediatidade cronológica das operações em causa. O Fisco começa por receber a declaração; confere de seguida quitação da sua entrega; examina logo após o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento; e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado, entregando-lhe um só documento que assim assume um plúrimo alcance jurídico.

"Esta simplificação administrativa não é poré simples fruto de iniciativa da Fazenda, antes encontra suporte expresso na lei, de vez que o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda prevê, entre as diversas mo-



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

dalidades da notificação do lançamento, a notificação no ato da entrega da declaração de rendimentos (a par da notificação por registrado postal, com direito a aviso de recepção (A.R.), por serviço de entrega da repartição, ou por edital).

"Para deixar melhor caracterizada a figura jurídica que se nos depara, importa distingui-la do lançamento por homologação, previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional. O que caracteriza verdadeiramente esta modalidade é o fato de o pagamento do imposto não depender de prévio exame da autoridade administrativa, de tal modo que ele se apresenta como antecipado em relação a um ulterior e eventual ato administrativo de lançamento praticado pelo Fisco. Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base em declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não em momento posterior do procedimento tributário.

"A doutrina que acabamos de expor encontra expresso amparo em decisão do Tribunal Federal de Recursos, de que foi relator o Ministro Jorge Lafayette Guimarães, em Agravo de Petição nr. 37.239 (publicado em Fisco e Contribuinte, junho de 1975, pág. 468 a 470). Reza a ementa deste notável aresto que o lançamento exige o pagamento antecipado do imposto, pelo contribuinte, com a extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Com este lançamento não se confunde o efetuado no ato da entrega da declaração de rendimentos, em 14 de junho de 1966, com base nesta, desde logo notificado o contribuinte para pagar em 4 de julho do mesmo ano. Constituído desde então o crédito tributário, ao ser ajuizado o executivo fiscal, em novembro de lançamento no direito tributário brasileiro. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977 p. 78-80).



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

Outrossim, a existência de lançamento no ato da apresentação da declaração é reconhecida pela própria Administração Pública, como se constata do MAJUR/92, em seu item 2.11, adiante reproduzido:

"2.11 Procedimentos da Recepção da Declaração

"2.11.1 Conferência Sumária

"No ato da apresentação da declaração, será feita uma conferência sumária da mesma e do respectivo lançamento. Apurando-se qualquer irregularidade, a declaração será devolvida ao contribuinte para que providencie as correções necessárias.

"2.11.2 Revisão Posterior à Entrega

"As declarações de rendimento das pessoas jurídicas serão revisadas em procedimento interno. As diferenças apuradas serão cobradas mediante lançamento suplementar, com acréscimos legais."

Parece por demais óbvio lembrar que a referência a lançamento suplementar pressupõe a existência de um lançamento anterior ou primitivo praticado pela Autoridade Administrativa, que outro não é senão aquele ocorrido precisamente no ato de apresentação da declaração de rendimentos e materializado no recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento. Não é preciso dispendar muita energia mental para perceber a realidade acontecida e a respectiva incidência das prescrições legais pertinentes ao caso.

Havido o lançamento, sucede a notificação do sujeito passivo efetuada no mesmo documento e, diante do conteúdo de seus termos, ninguém ousará negar seu caráter formal e material de notificação de lançamento como previsto no art. 145 do CTN e regulado pelo art. 629 do RIR/80.



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

V - QUANTO A IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO

Consectário lógico do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é que sua alteração só pode se dar em virtude de impugnação do contribuinte (art. 145, I, do CTN), indicando o dispositivo legal que a autoridade lançadora somente poderá ser provocada mediante impugnação, instaurando, assim, a fase contenciosa como único procedimento hábil a modificar o lançamento tributário.

Ainda. Quando a declaração é apresentada e o sujeito passivo é notificado do lançamento, após conferência sumária ou não dos cálculos, não importa, estabelece o CTN que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento (parágrafo 1º do art. 147), evidenciando a necessidade de ser instaurada a fase contenciosa pelo contribuinte para obter a pretendida modificação do lançamento depois de havida a notificação. Confirma-se, nesse sentido, a lição do magistrado HUGO DE BRITO MACHADO:

"Qual seria, então, o significado do art. 147, parágrafo 1º., do CTN? Ele significa que a primeira fase do lançamento fica encerrada com a notificação, não sendo possível a exclusão ou redução do tributo mediante alegação de erro do contribuinte, nessa primeira fase. Cabe ao contribuinte, então, indicar a fase contenciosa, pela impugnação." (Enciclopédia Saraiva de Direito, verbete Lançamento tributário II, p. 25; grifou-se).

Como se vê, após a notificação do lançamento a lei indica ao contribuinte, tanto na eventualidade de erro quanto nos demais casos para opor-se à cobrança de tributo que entenda indevido, somente um caminho a percorrer para alterar o lançamento notificado a impugnação.



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

VI - QUANTO A DECADENCIA DO DIREITO DE LANÇAR

Enfim, prova insofismável de que há lançamento tributário logo que seja apresentada a declaração de rendimentos na forma e prazo regulados em lei está na contagem do prazo para a faculdade de revisão do lançamento em qualquer de suas modalidades.

O limite temporal do direito de efetuar o lançamento suplementar (entenda-se, segundo lançamento ou novo lançamento, esta expressão mais correta) é disciplinado no parágrafo 2o. do art. 711 do RIR/80 que estabelece:

"Art. 711, parágrafo 2o. - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, paraos fins deste artigo, decai no prazo de 5 (...) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nr. 2.862/56, art. 29)." (grifou-se)

Relativamente à escoreita interpretação e aplicação do dispositivo acima transcrito, a jurisprudência administrativa definiu que o termo inicial da decadência (haja vista tratar-se sempre de um novo lançamento) é o do lançamento primitivo, e como já demonstrado neste recurso, em casos tais de IRPJ ocorre quando do ato de entrega de declaração e formalizado no recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento com a respectiva aposição do carimbo de recepção no campo próprio. Cita as fls. 59/60 a coleção dos excertos de ementas das decisões do insigne Primeiro Conselho de Contribuintes a respeito da matéria em questão:

VII - QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS 8038/908200/91

Tem a Recorrente plena convicção de que, se um julgador tem o dever de pautar sua decisão estritos termos da Lei (lato sensu), haverá ele de considerar o ordenamento como um todo, respeitando inclusive a hierarquia das leis, cujo Apice é ocupado inequivocamente



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

pela Constituição, da qual emana, a final, a legitimidade das demais e do próprio Poder, inclusive o de julgar... Parece, então, perfeitamente lógico que, em conformidade ao Texto Magno, do qual emana o Poder-dever de julgar, há de proceder-se o julgamento.

Este, aliás, o entendimento sistematicamente exposto pela própria União Federal perante o Judiciário, como se pode ver nas palavras de um de nossos mais eruditos Procuradores da República, o Dr. ADEMIR CANALI FERREIRA.

Confira-se, textualmente, os termos em que o ilustre Defensor da União refutou a alegação de que "o incidente de inconstitucionalidade não pode ser suscitado na seara do processo administrativo, porque o administrador deve obedecer a lei, não tendo autoridade para deixar de aplicá-la".

"O argumento, conquanto tenha adesão de CELSO AGRICOLA BARBI, não é o melhor. Nessa ótica impar, os pequenos vícios podem ser corrigidos pela autoridade administrativa, mas os grandes somente poderão ser revisados pelo Poder Judiciário. O direito de petição e o princípio da ampla defesa, também de índole constitucional, exigem que a administração solga a controvérsia, enfrentando o tema da constitucionalidade, como observa BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (in Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, página 611).

"EDUARDO DOMINGOS BOTTALO, em preciosa monografia, mostra que a garantia do devido processo legal compreende dois aspectos essenciais, consistentes no direito de ser ouvido e no direito de oferecer provas, reportando-se ao ilustre administrativista argentino AGUSTIN GORDILLO, para quem é direito indisputável do contribuinte ver considerados os seus argumentos e as questões propostas (in Procedimento Administrativo Tributário, página 58).

"Ao pé da página, BOTTALO enfrenta a questão da necessidade da autoridade administrativa declarar incons-



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

titucional regra jurídica que apresente essa eiva, aduzindo, verbis:

Uma das mais incompreensíveis limitações que se auto-impõe os órgãos singulares ou coletivos encarregados, na esfera administrativa, do julgamento de questões tributárias, diz respeito a não apreciação de matéria constitucional suscitada pelos contribuintes. Conforme observa GILBERTO DE ULHOA CANTO, com muita acuidade, isto decorre de um engano fundamental e de um argumento respeitável, mas superado: "O engano consiste em supor que deste ato (decisão administrativa) decorrem os efeitos que a Constituição reserva para o pronunciamento dos tribunais judiciais pela maioria absoluta da totalidade de seus membros ... O argumento é o de que o funcionário é subordinado ao Poder Executivo ou ao Presidente da República". quanto ao primeiro ponto, ULHOA CANTO o afasta, lembrando que não se trata de atribuir à decisão administrativa os mesmos efeitos da declaração judicial de inconstitucionalidade, mas apenas de "... sopesar regras e dar aplicação àquelas que tem hierarquia maior". São suas palavras: "acho absurdo que se diga que um conselho de contribuintes ou um Tribunal de Impostos e Taxas pode julgar o ato de autoridade administrativa desconforme com a portaria, a portaria desconforme com a ordem de serviço, a ordem de serviço desconforme com o regulamento - mas não pode dizer que o regulamento está contra a lei, e, o que é [pior, não pode dizer que a lei está contra a Constituição". Sobre o segundo, o autor citado mostra que, nos termos de reiterados pronunciamentos judiciais e, inclusive de pareceres da própria Consultoria Geral da República, "... o poder público pode, espontaneamente, deixar de cumprir a lei por entendê-la inconstitucional, cabendo a quem sentir-se prejudicado ir ao Judiciário. Mas no plano do funcionário subordinado ao Presidente da República, não há esta desobediência, que haveria se o Presidente da República tivesse prolatado despacho, num processo específico, determinando que ele fizesse alguma coisa (in Do Processo Tributário, página 103/104)" (in proc. 7836.171, entre números outros).



PROCESSO NR. 11080-006.175/92-41

Acórdão nr. 101-86.103

Cita ainda a partir das fls. 63 do Recurso várias jurisprudências e pareceres.

Requer, ao final a nulidade da decisão combatida para que outra seja proferida.

E o relatório.



Acórdão nº 101-86.103

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



Acórdão nº 101-86.103

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



Acórdão nº 101-86.103

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



Acórdão nº 101-86.103

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?



Acórdão nº 101-86.103

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 interprete, na medida em que vigente uma legislação e alterados os fatos antes por ela



Acórdão nº 101-86.103

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 101-86.103

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



Acórdão nº 101-86.103

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

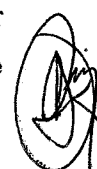
Diante do que se encontra nos autos, isto é, declaração de rendimentos apresentada por um contribuinte, sujeitando-se à legislação ordinária vigente, para posterior e imediata impugnação, por não concordar a Recorrente, ora com a correção da Ufir, ora com a variação BTN/IPC, etc, com a incidência declarada,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



Acórdão nº 101-86.103

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.

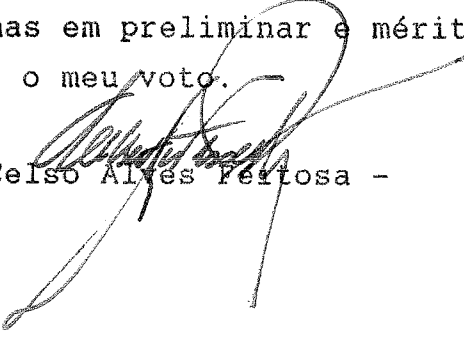
Por isso, tendo a Recorrente apresentado declaração de rendimentos e a seguir mostrado-se em desacordo com os



Acórdão nº 101-86.103

dados por ela mesmo fornecidos, voto no sentido de se tomar a sua impugnação como pedido de retificação da 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 Furtosa -

