



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

LADS/

Sessão de 15 de fevereiro de 1993ACORDÃO Nº 101-84.747

Recurso nº: - 103.307 - IRPJ - EX: DE 1991

Recorrente: - FARINA S/A. - FUNDIÇÃO E METALÚRGIA

Recorrida: - DRF EM CAXIAS DO SUL - (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 FARINA S/A. - FUNDIÇÃO E METALÚRGIA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, anular a decisão de 1ª instância, a fim de que outra seja prolatada apreciando a petição de fls. , como pedido de retificação de declaração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 15 de fevereiro de 1993

MARIAM STEIN

- PRESIDENTE

CELSON ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM ANTONIO WALAS VODOPIVES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 23 SET 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Jezer de Oliveira Cândido, Raul Pimentel, Francisco de Assis Miranda, e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente o Conselheiro Sandro Martins Silva.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13016-000.068/91-54

RECURSO Nº: 103.307

ACORDÃO Nº: 101-84.747

RECORRENTE: FARINA S/A. - FUNDIÇÃO E METALÚRGIA

R E L A T Ó R I O

Trata o presente, de recurso voluntário interposto a fls. 44 a 46, contra decisão do Sr. Delegado da DRF em Caxias do Sul/RS, (37 a 39), que julgou correto o lançamento IRPJ de fls. 16 a 24, do exercício de 1991, ano-base de 1990, impugnado a fls. 26 a 34.

A Recorrente, através do requerimento de fls. 01 a 14, baseando seu raciocínio em fundamentada exposição de motivos, com citação de princípios legais e doutrinários, solicitou o cancelamento da exigência fiscal, constante em recibo de entrega da declaração e notificação de lançamento (fls. 26), bem como do Imposto de Renda na Fonte (instituído pela Lei 7.713/88, art. 35) aduzindo que:

- a correção monetária das demonstrações financeiras (que influiu na base de cálculo dos impostos e da contribuição retromencionada), efetuada com base na variação diária do BTN Fiscal, sem a atualização pelo índice de preços ao consumidor IPC, seria inconstitucional, pelo que requereu a homologação do lançamento nos termos da declaração retificada (fls. 16 a 24).

a fls. 26/34 foi juntada, pela administração, cópia da declaração de rendimentos originária e da DCTF de 12/90.

a fls. 36 a 39, a autoridade julgada singular, de-

Acórdão nº 101-84.747

cidou pela procedência da notificação originária. Analizou o requerimento que instalou a fase litigiosa, fundamentando sua decisão nos seguintes pontos:

- que a questão jurídica se resumiria na legitimidade da alteração de índices ou de critérios de obtenção de índices de correção monetária de elementos do balanço e demais demonstrações financeiras das empresas, determinadas por legislação publicada e vigente no curso do período-base de apuração do lucro tributável, devido no exercício financeiro subsequente;

- que o artigo 10 da Lei 7.799 de 10.07.99, estabeleceu que a correção monetária das demonstrações financeiras (art. 4º, I) seria procedido com base na variação diária do valor do BTN fiscal atualizado pelo IPC (Lei 7.777 de 19.06.89, art. 5º, § 2º). Esta forma de atualização vigente até 15.03.90, uma vez que a Lei 8.024, de 21.04.90, art. 22, determinou que fosse adotado outro índice com a mesma metodologia utilizada para o índice referido no art. 2º, § 6º da Lei 8.030 de 12.04.90;

- que por outro lado, posteriormente, o art. 1º da Lei 8.088 de 31.10.90, dispôs que o BTN seria atualizado no 1º dia de cada mês, pelo índice de reajuste de valores fiscais (IRVF) divulgado pelo IBGE, de acordo metodologia advinda de portaria do MEFP;

- que já o art. 21 desse último ato legal, convalidou os atos praticados com base nas Medidas Provisórias nº 189, de 30.05.90, 195, de 30.06.90, 200, de 27.07.90 e 212, de 29.08.90. O art. 1º desses atos, possuíam praticamente a mesma redação do art. 1º da Lei 8.088/90;

- que as alegações de inconstitucionalidade mencionadas pela impugnante, foram matérias que não podiam ser discutidas na esfera administrativa, por extravasar os limites de sua competência, conforme reiterado e pacífico entendimento de que são exemplos os PN 329/70 e 70/77 (item 4) da CST do DpRF;

Acórdão nº 101-84.747

- que, por outro lado, de acordo com art. 102, da Constituição Federal, só o Judiciário o poderia examinar a questão

Quanto à impugnação do IRRF, destacou as seguintes razões:

- que o art. 9º do Decreto 70.235/72 determinava que a exigência do crédito tributário fosse formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo;

- que a IN 120, de 24.11.89, Anexo II, item 1, letra "a", rezava que a DCTF, seria apresentada pelas Pessoas Jurídicas na forma de legislação pertinente;

- que de outra parte, a interessada não fora notificada. Através do recibo de Entrega de Declaração e notificação de lançamento (cópias 26), a recolher o imposto em tela, cuja base de cálculo foi apurada no anexo 4, cópia às fls. 31. Com efeito, o imposto em questão, devido no exercício de 1991, não fora declarado na DCTF relativa ao período de 12/90, conforme se depreendia no documento de fls. 34.

Julgou procedente o lançamento efetuado através do recibo de entrega de declaração e notificação de lançamento (cópia fls. 26), determinando prosseguindo da cobrança do imposto e contribuição constantes na notificação, na forma da legislação pertinente.

Deixou de dedidir sobre o IRRF, por falta de objeto.

Encaminhou o processo à DIVIEF da DRF para providenciar as anotações necessárias e posteriormente a remessa do mesmo a DICAf para promoção do lançamento do IRRF nos termos do artigo 35 da Lei 7.713/88.

As razões de recurso apresentadas fls. 44 a 46, consignou insatisfação com o julgamento de 1º grau. Após relatar os

Acórdão nº 101-84.747

fatos, consoante a peça impugnatória, disse ter tentado combater a vigência de atos administrativos ilegais. Alegou ter levantado a tese inconstitucionalidade dessas regras, vez que acrescentaram à base de cálculo, valor que não constituía renda.

Disse ainda que dessa forma, não poderia, a autoridade singular, aomenos no âmbito da legalidade dos atos administrativos, não conhecer do mérito da impugnação;

Ressaltou o caráter de regularidade de tal procedimento adotado, pois, no momento da entrega da declaração, se aperfeiçoara o lançamento, cabendo perfeitamente a impugnação. Transcreveu a decisão proferida no processo 11080-004.631/87-60, recurso 91.462, justificando suas arguições, além de citar a própria Lei 8.200 que reconheceu a aplicabilidade da correção monetária pelo IPC nas demonstrações financeiras, o que convalidaria os índices aplicados, ficando ultrapassada toda questão inerente ao cálculo da correção monetária quanto ao índice aplicável.

Requeru fosse o recurso acolhido para determinar à autoridade de 1º grau o exame do mérito com vistas a que não fosse suprida uma instância de decisão. Em caso de superação da preliminar, requereu o reconhecimento do direito consignado na Lei nº 8.200/91 que tinha expresso efeito retroativo e determinava a utilização do IPC como índice de correção monetária dos balanços.

É o relatório.



Acórdão nº 101-84.747

V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

Partindo do fato de ser o imposto de renda um tributo sujeito ao regime de lançamento por declaração, nos termos do disposto no artigo 149 do CTN, entende a recorrente que com a entrega da declaração do imposto sobre a renda, contra o recebimento da notificação, lançado estaria, só possível de ser alterado, nos termos do disposto no artigo 145, I, do mesmo CTN, isto é, no caso sujeito passivo. Por isso, possível seria alterar a sua declaração inicial, por impugnação, alterando a adoção do índice da BTNF para o IPC.

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 a tese igualmente muito bem colocada, no sentido de que o imposto sobre a renda (e os de mais 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 como prova da afirmação, o artigo 16 do citado diploma, que estabelece : ... nos prazos fixados neste



Acórdão nº 101-84.747

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 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.

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 101-84.747

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:



Acórdão nº 101-84.747

" 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 101-84.747

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.



Acórdão nº 100-84.747

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 compra^h, de venda^h, 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



Acórdão nº 101-84.747

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



Acórdão nº 101-84.747

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.



Acórdão nº 101-84.747

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. 2.º, 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 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.

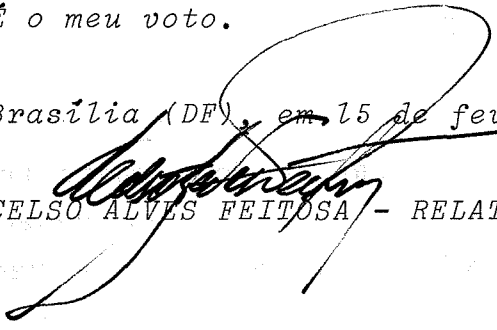
O que está a dizer o CNT então, é que o exame da legalidade do lançamento admite impugnação, só que esta deve ser aceita segundo a legislação ordinária, que no meu entender veda impugnação administrativa quando o declarado pelo contribuinte está em perfeita sintonia com o reclamado pela autoridade lançadora.

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.

Brasília (DF), em 15 de fevereiro de 1993


CELSON ALVES FEITOSA - RELATOR

