

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 13053-000.033/92-22

LADS

Sessão de 26 de outubro de 1993

ACORDAO NR. 101-85.729

Recurso nr. : 104.701- IRPJ - EX: DE 1992

Recorrente : QUIMICA TAQUARI PRODUTOS VETERINARIOS AGRICOLAS S/A.

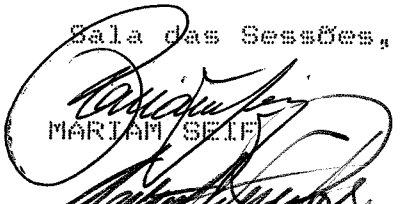
Recorrida : DRF EM NOVO HAMBURGO - RS.

Lançamento por Declaração - Impugnação - A concórdância do Fisco com os valores ou indexadores utilizados e declarados impede a impugnação. O argumento de erro, segundo o próprio contribuinte, pode ser objeto de exame por meio de pedido de retificação.

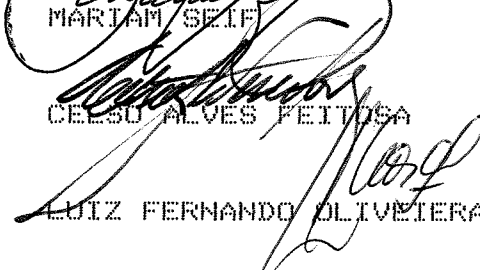
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por QUIMICA TAQUARI PRODUTOS VETERINARIOS AGRICOLAS S/A.:

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 26 de outubro de 1993

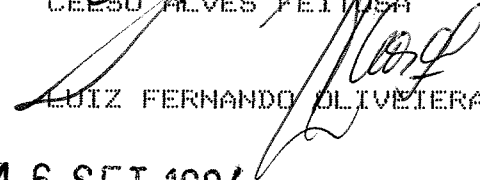

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

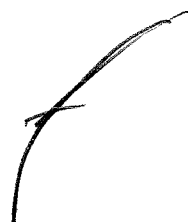

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

16 SET 1994

PROCESSO NR. 10983-004.846/92-57

Acórdão nr. 101-85.729

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, JEEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RAUL FIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 13053/000.033/92-22

RECURSO NR. 104.701

ACORDAO NR. 101-85.729

RECORRENTE: QUIMICA TAQUARI PRODUTOS VETERINARIOS AGRICOLAS S/A

R E L A T O R I O

QUIMICA TAQUARI PRODUTOS VETERINARIOS AGRICOLAS S/A., estabelecida na Rua Projetada B, no. 05, Florianopolis/SC, inconformada com a decisão n. 593/92, fls. 29/31, do Sr. Delegado da Receita Federal naquela cidade, que indeferiu a impugnação ao lançamento contido na declaração de rendimentos de pessoa jurídica e discriminado no recibo de entrega da declaração, recorre a este Conselho como em resumo se segue:

A impugnação apresentada no prazo de trinta dias da entrega da declaração está fundamentada nas disposições do artigo 147 do CTN. n. 9 do Decreto n. 70.235/72 e no 5o., IV, da Constituição Federal.

Alega que o fato gerador do imposto se concretizou em 31/12/91 e que, em 10/01/92, quando a Lei n. 8.383/91, produziu efeitos (art. 97), o tributo já estava apurado em cruzeiros assim, retroagir os efeitos da lei nova fere o direito adquirido, o princípio da anterioridade e o da irretroatividade da lei.

Nos termos da legislação vigente no encerramento do ano de 1991 não havia qualquer indexador aplicável ao IR pelo que, tentar aplicar outra norma, que no momento da ocorrência do fato gerador não produzia efeitos, corresponde a alterar fatos já consumados e fere o artigo 5o. XXXVI, da CF/88.



Processo nr. 13053/000.033/92-22

Acórdão nr. 101-85.729

A Lei n. 8.383/91 trouxe em novo ônus para os contribuintes, que por ser novo não pode atingir direitos adquiridos. Cita Pontes de Miranda. Protesta pela aplicação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei, contemplados pela Constituição Federal nos artigos 5o. XXXVI, e 150, III, "a". Cita o artigo 105 do CTN para afirmar que a legislação aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes e que a Lei n. 8.383/91, tendo produzido efeitos a partir de 10/01/92, só se aplica aos fatos geradores completados a partir dessa data. Cita Oswaldo Aranha Bandeira de Mello para afirmar que, tratando-se de situação passada, exaurida, e vedado à lei alcançá-la retroativamente. Não se pode confundir vigência com eficácia da norma jurídica, visto que aquela diz respeito ao momento em que a norma passa a integrar a ordem jurídica, e esta, o momento em que a norma está apta para produzir efeitos. Transcreve a súmula 67 do STF e trechos do Prof. Roque Antonio Carraza, sobre o princípio da anterioridade que pode ser contestado na disposição do artigo 97 da lei n. 8.383/91.

Protesta ainda pela observação do princípio da anualidade contido no artigo 150, III, "b", da CEF, que exige a inclusão da rubrica na lei de diretrizes orçamentárias, sem o que tais alterações não podem ser impostas aos contribuintes.

Lembra que no momento da ocorrência do fato gerador teve nascimento uma obrigação tributária caracterizada como obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda que não pode ser mudada sem que isso fira princípios do nosso ordenamento jurídico. Cita trechos do voto do Ministro Moreira Alves, na Representação n. 1.451/DF.

Acresce ao final que o D.O.U. de 31/12/91, embora editado com essa data só foi entregue aos Correios em 02 de janeiro de 1992, conforme expressamente reconhecido pelo Sr. Diretor Geral da Imprensa Nacional. Cita decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul para concluir que só pode cogitar da vigência e da eficácia da Lei n. 8.383/91 a partir de 02/01/92.

Processo nr. 13053/000.033/92-22

Acórdão nr. 101-85.729

Pede o cancelamento da Notificação Fiscal de lançamento.

A decisão negou indeferimento à impugnação estribada no disposto pelo artigo 111, III, do CTN, que rege a suspensão da exigibilidade do crédito e que combina com o artigo 11 do Decreto n. 70.235/72, implica que só são admitidas impugnações a lançamentos de ofício feitos por auto de infração ou notificação de lançamento, assim, incabível a impugnação de notificação contida no recibo de entrega de declaração, nos termos do artigo 111 de CTN e artigos 7o. e 20 do Decreto n. 70.235/72.

Finalizando conclui pela incompetência da instância administrativa para apreciar a constitucionalidade de dispositivo da legislação tributária.

No apelo, tempestivo, a recorrida alega em preliminar que a decisão a quo não se pronunciou sobre a impugnação e por isso mesmo, deve ser anulada Cita acórdão 105-6.394/92. Pede a anulação da decisão recorrida.

No mérito reafirma o cabimento da impugnação vez que ao entregar a declaração o contribuinte/declarante notifica-se da exigência tributária correspondente. Formalizada a exigência nos termos do artigo 9o. do Decreto n. 70.235/72 e intimado o sujeito passivo, passa a existir o direito de impugnação previsto no artigo 15 do citado decreto. Transcreve parte do voto do relator Elio Rothe, no acórdão 202-04.322.

A decisão recorrida interpretou equivocadamente os dispositivos legais pertinentes. O artigo 43, I, do CTN. Trata da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda que ocorre, no caso do imposto de renda de pessoa jurídica, em 31/12 de cada ano, assim também os artigos 16 e 17 da Lei n. 7.450/85 e a jurisprudência.



Processo nr. 13053/000.033/92-22

Acórdão nr. 101-85.729

No encerramento do ano de 91, antes dos efeitos da Lei n. 8.383/91, o fato gerador do IR estava completamente constituído nos termos da lei n. 7.799/89 e alterações posteriores, e tinha o contribuinte, o inarredável direito de recolher o tributo assim apurado, em cruzeiros. A Lei n. 8.383/91, trouxe um novo ônus aos contribuintes e, a CF, em seu artigo 5o., XXXVI, veda que se eleja fato passado como instaurador de relação jurídica futura. Cita Pontes de Miranda para afirmar que não se pode reger o nascimento e a extinção de relações jurídicas passadas com leis de hoje. Observa que o artigo 97 da Lei n. 8.383/91, determinou que somente a partir de 10/01/92, ela passaria a produzir efeitos.

O princípio da irretroatividade da lei insculpido nos artigos 5o. XXXVI, e 150, III, "a", da CF, e o artigo 105 do CTN, tratam da aplicação imediata, da lei nova, aos fatos futuros e pendentes, pelo que a lei n. 8.383/91 só poderá alcançar os fatos geradores que venham a ocorrer a partir de 10/01/92. Cita Oswaldo Aranha Bandeira de Mello em comentário sobre situação jurídica iniciada e encerrada antes da entrada em vigor de lei nova.

Esclarece as diferenças entre vigência e eficácia. Cita a súmula 67 do STF, o Professor Roque Antonio Carraza e o artigo 97 da Lei n. 8.383/91, para afirmar que a exigência fere o princípio da anterioridade da lei.

Protesta pela impossibilidade de se alterar as obrigações tributárias sem que tais alterações estejam incluídas na lei de diretrizes orçamentárias, conforme estabelecido pelo artigo 150, III, "b", da CF.

Observa que a Lei n. 8.383/91, transformou a obrigação pecuniária em valor nominal da moeda e que, com relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/91, a aplicação dessa lei fere o ardenamento jurídico então vigente.



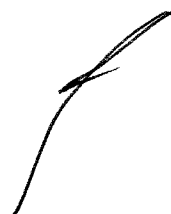
Processo nr. 13053/000.033/92-22

Acórdão nr. 101-85.729

Lembra que, segundo declarações do Diretor Geral da Imprensa Nacional, o DOU de 31/12/91, só circulou em 02/01/92 e que, a publicação é o ato que torna conhecida a lei não mais poderá ser ignorada ou descumprida. Cita a decisão dada ao incidente da Inconstitucionalidade n. 590085197, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, para concluir que a vigência e a eficácia da Lei n. 8.383/91 só se deram após 02/01/92.

Pede a reforma da decisão recorrida para declarar insubsistente a notificação em UFIR/diária, prevalecendo o débito em cruzeiros.

E o Relatório.





PROCESSO Nº 13053-000.033/92-22

Acórdão nº 101-85.729

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 particulares (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 administrativo 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 entendendo 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



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, concluimos que tal só seria admissível se a notificação tivesse alterado a declaração feita pelo próprio sujeito passivo, pois, sem litígio, impossível a impugnação.



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 enfrentar os temas de mérito da questão como colocada.

É o meu voto

Celso Alves Feitosa -

