

Sumário (adicionado ao documento original)

Exposição Consulta

Parecer [Reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

- Modificação do Lançamento Tributário
- Autoridade Competente para Lançar Imposto de Renda
- Cobrança de Crédito Fiscal com Base em Lançamento Nulo
- Direito à Defesa e ao Devido Processo Legal

Respostas aos Quesitos

PARECER JURÍDICO

Revisão de ofício de lançamento tributário.
Incompetência do Conselho de Contribuintes
para modificar o fundamento legal do
lançamento.

CONSULTA

O ilustre advogado Alfredo C. Ricciardi, em nome de sua cliente ALPHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A (Consulente), assim expõe os fatos relativos à Consulta:

Em 1º de julho de 1969, a Consulente alienou ao acionista Coriolano Silva Lindolfo Souza Filho imóvel de sua propriedade, situado à Av. Giovani Gronchi nº xxxx, na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, pelo valor de Cr\$ 874.628,00.

2. Em 29 de outubro de 1969, o mesmo acionista subscreveu aumento de capital da Consulente no valor de Cr\$ 14.940.000,00 e o integralizou com a conferência do referido imóvel, conforme avaliação constante da ata da Assembleia Geral Extraordinária que aprovou o aumento.

3. Em meados de 1971 a Consulente foi autuada por agentes fiscais da Secretaria da Receita Federal com o fundamento, segundo o auto de infração cuja cópia acompanha a consulta, de que a alienação ocorreu por "valor notoriamente inferior ao de mercado, ... infringindo, assim, as disposições do art. 251, letra "a" do Decreto nº 58.400/66." A infração

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

prevista nesse dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda é a seguinte:

"Art. 251 - Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica:

a) a alienação, a qualquer título, a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes, de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado;"

4. A Consulente, com base no artigo 14 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, impugnou o lançamento perante o Delegado da Receita Federal na cidade de São Paulo, e não obteve sucesso, pois aquela autoridade confirmou o lançamento nos seguintes termos:

"Considera-se forma de distribuição disfarçada de lucros, de conformidade com a letra "a", do art. 251, do RIR, a alienação a acionista de bem, por valor notoriamente inferior ao de mercado."

5. Dessa decisão a Consulente recorreu ao 1º Conselho de Contribuintes, que também manteve o lançamento nos seus termos originais. A ementa do Acórdão nº xxxx, de xxxx de maio de 1972, diz que:

"Considera-se forma de distribuição disfarçada de lucros a saída de imóvel seguida de retorno por valor superior."

6. Ainda ao amparo do Decreto nº 70.235/1972, a Consulente submeteu ao Conselho de Contribuintes pedido de reconsideração da decisão prolatada pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho. Em todas essas fases da defesa assim justificou seu procedimento: (i) não constitui distribuição disfarçada de lucros a devolução de ativos aos sócios, pelo seu valor contábil; (ii) o imóvel foi conferido à empresa pelo valor de avaliação efetuada especificamente para essa finalidade e aprovada pela Assembleia Geral Extraordinária; e (iii) na época, os ganhos de capital auferidos por pessoa física não eram tributados pelo imposto de renda.

7. No julgamento do pedido de reconsideração, o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, reconheceu a inexistência de distribuição

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

disfarçada de lucros, mas manteve o lançamento modificando-o completamente, no Acórdão nº xxxx, de xxxx de janeiro de 1975, cuja ementa é a seguinte:

"Aumento de valor de ativo.

Configurada a infração como uma super reavaliação do ativo decorrente de nova avaliação é de se aplicar à espécie o disposto no art. 243, alínea "g", do RIR."

A alínea "g" do art. 243 do RIR/66 dispunha:

"Art. 243 - Serão adicionados ao lucro real, para tributação, em cada exercício financeiro:

.....
g) as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo, em consequência de novas avaliações, ou à venda da parte do mesmo, desde que não representem restituições de capital, excetuada quanto às sociedades mútuas de seguros a valorização do ativo legalmente autorizada e devidamente inscrita nos seus balanços como reserva técnica;"

8. Publicado o Acórdão proferido no Pedido de Reconsideração, o processo fiscal retornou ao órgão de origem e a autoridade exigiu da Consulente o pagamento do lançamento tal como modificado pelo Conselho de Contribuintes. Inconformada, a Consulente propôs perante a Justiça Federal no Estado de São Paulo ação anulatória do débito fiscal. Não obteve sucesso na 1ª instância e recorreu para o Tribunal Regional Federal da 3ª Região. E, a fim de instruir Memorial a ser apresentado àquele Tribunal, solicita parecer jurídico formulando os seguintes quesitos:

1º) O ato de lançamento de tributo pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa?

2º) Se a resposta ao quesito anterior for afirmativa, qual a autoridade administrativa competente para modificar lançamento tributário?

3º) O Conselho de Contribuintes ao apreciar o pedido de reconsideração tinha competência para alterar o fundamento legal do auto de infração e lançamento lavrado contra a Consulente por Auditor Fiscal e

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

mantido pelo Delegado da Receita Federal ao decidir a impugnação apresentada pela Consulente?

4º) Qual a competência do Conselho de Contribuintes? Essa competência abrange a atribuição de lançar tributo?

5º) O processo administrativo tributário federal prevê que a impugnação de lançamento pelo contribuinte é decidida em dois graus de jurisdição - Delegado da Receita Federal e Conselho de Contribuintes?

6º) O Conselho de Contribuintes que declara improcedente o fundamento legal de lançamento tributário objeto de recurso, mas considera que os fatos autorizam outro lançamento - com fundamento legal e em valor diferentes - pode validamente efetuar o novo lançamento ou deve remeter o processo à autoridade tributária para que esta proceda a esse lançamento?

7º) É válida a cobrança de imposto lançado contra a Consulente pela decisão do Conselho de Contribuintes acima referida?

PARECER
Modificação do Lançamento Tributário

1. O crédito tributário é constituído privativamente por autoridade administrativa mediante procedimento, denominado lançamento, que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível (Código Tributário Nacional-CTN, art. 142). Essa atividade administrativa de lançamento é vinculada, ou seja, a autoridade administrativa deve se ater estritamente aos termos da lei, e não tem poderes discricionários (CTN, art. 142, par. único).

O lançamento tributário é, portanto, ato administrativo plenamente vinculado, praticado por servidor competente, que tem por finalidade apurar e acertar a obrigação tributária do sujeito passivo, nascida da ocorrência de fato (fato gerador) previsto na norma legal (hipótese de incidência), e constituir o crédito tributário.

2. Os atos administrativos vinculados são, segundo HELY LOPES MEIRELLES ("Direito Administrativo Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 12^a Ed., 1986, p. 126):

"aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. (...) Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário..."

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO afirma ("Curso de Direito Administrativo", Malheiros Editores, Rio de Janeiro, 5^a Ed., 1994, p. 199), que atos vinculados são:

"os que a Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único possível comportamento diante de hipótese prefigurada em termos objetivos".

3. Por ser ato administrativo vinculado e obrigatório, o lançamento somente é válido quando efetuado nos exatos termos prescritos pelo seu regime legal, e esse regime compreende, além dos requisitos para a prática do ato, as condições em que pode ser modificado.

Como destaca ALIOMAR BALEIRO ("Direito Tributário Brasileiro", Forense, Rio de Janeiro, 10^a ed., 1995, pgs. 507-9):

"Em princípio, o lançamento, se cientificado ao contribuinte ou responsável, não pode ser mais modificado pela autoridade. (...) Todavia, o art. 145 do CTN ressalva os casos em que o lançamento pode ser alterado, por iniciativa do sujeito passivo ou da autoridade. Esses casos devem ser entendidos como taxativos."

Os casos ressalvados no artigo 145 do CTN são os seguintes:

"Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Com fundamento nos itens I e II, o lançamento pode ser alterado por decisão da autoridade competente para julgar impugnação ou recurso, que constituem etapas do processo administrativo-fiscal. Neste caso, a alteração resulta da decisão que julga procedente -- no todo ou em parte -- a impugnação ou o recurso; e para verificar a legalidade da decisão, o que importa é conhecer a competência legal da autoridade julgadora e as normas do processo administrativo-fiscal.

O item III do artigo 145 trata de hipótese inteiramente diferente, que é de revisão de ofício: admite a modificação, nos casos enumerados taxativamente no artigo 149 do CTN, por iniciativa da autoridade e independentemente de impugnação ou recurso. Nesse caso, a legalidade do ato de revisão pressupõe, como qualquer outro ato administrativo, a competência da autoridade para praticá-lo.

4. Na doutrina muito se tem discutido sobre a possibilidade de revisão ou retificação do lançamento por erro de direito. A maior parte dos estudiosos do direito tributário tem entendido que a revisão ou retificação do lançamento somente pode ser realizada quando se trata de erro de fato. Assim, GILBERTO ULHÔA CANTO ("Temas de Direito Tributário", Ed. Alba, Rio de Janeiro, 1963, v. 1º, pgs. 176/9); RUY BARBOSA NOGUEIRA ("Teoria do Lançamento Tributário", Ed. Res. Tributária, São Paulo, 1965, pgs. 133 e segs.);AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO ("Direito Tributário Brasileiro", Ed. Financeiras, Rio de Janeiro, 1960, p. 71) e ALIOMAR BALEIRO (ob. cit., p. 509).

RUBENS GOMES DE SOUZA ("Compêndio de Legislação Tributária", Ed. Financeiras, Rio de Janeiro, 3^a ed., 1960, p. 86) fundamenta na natureza do lançamento -- como ato administrativo vinculado -- a impossibilidade de a autoridade retificar lançamento por erro de direito:

"... se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada."

5. Na jurisprudência há decisões em ambos os sentidos. O Supremo Tribunal Federal, em acórdão de 26.08.58, decidiu que "não é lícito ao fisco

rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato" (Rec. Ext. nº 37.141, DJ de 29.06.59, p. 2.335). No mesmo sentido no julgamento do RE nº 74.385, de 20.03.73, (RTJ 65/187). Entretanto, em decisão de 26 de agosto de 1963, publicado na Revista Fiscal de 1963, p. 297, admitiu expressamente a revisão de lançamento fiscal por erro de direito. Em casos de despacho aduaneiro o STF admitiu a revisão "também por errônea aplicação da lei" (RTJ nºs 37/192 e 41/283).

6. Para verificar a validade do Acórdão do Conselho de Contribuintes objeto da Consulta não é necessário, todavia, aprofundar esse tema, porque -- como se demonstrará a seguir -- o Conselho de Contribuintes não tem competência para modificar o fundamento legal do lançamento objeto de recurso do contribuinte, pois essa modificação implica novo lançamento: a obrigação tributária nasce da incidência de determinada norma legal sobre a situação de fato definida na lei, e dizer que a norma que incidiu sobre determinada situação foi outra, diferente da invocada no lançamento substituído, significa declarar que a obrigação tributária nascida foi diferente da anteriormente lançada.

Autoridade Competente para Lançar Imposto de Renda

7. O primeiro e mais fundamental requisito de validade de qualquer ato administrativo é a competência do agente, como ensina HELLY LOPES MEIRELLES (ob. cit. p.111) no seguinte trecho:

"Competência - Para a prática do ato administrativo a competência é a condição primeira de sua validade. Nenhum ato -- discricionário ou vinculado -- pode ser realizado, validamente, sem que o agente disponha de poder legal para praticá-lo.

Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é delimitada. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração. Daí a oportuna advertência de Caio Tácito, de que "não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de direito"."

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

8. O ato de lançamento, assim como o de retificação ou revisão de lançamento, por erro de fato ou de direito, somente é válido se praticado por autoridade competente, e autoridade competente para lançar imposto de renda são os órgãos da Secretaria da Receita Federal:

a) o Decreto-lei nº 5.844, de 23/09/1943, que é a última consolidação legislativa do regime do imposto de renda, dispõe, no artigo 84, que "o lançamento do imposto cabe às Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda", e esse dispositivo foi reproduzido no artigo 342 do RIR aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10/05/1966;

b) após a criação da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, que absorveu o antigo Departamento do Imposto de Renda, os RIR passaram a declarar que a competência para lançar o imposto de renda é dos órgãos da Secretaria da Receita Federal (por ex: art. 419 do RIR aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75; art. 630 do RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80 e art. 884 do RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94).

9. Os órgãos da Secretaria da Receita Federal competentes para efetuar lançamento são as Delegacias, Inspetorias e Superintendências da Receita Federal, e essa competência foi assim explicada pela Procuradoria da Fazenda Nacional nas razões do recurso nº RP/103-0.029, apensadas ao Acórdão nº CSRF/01-0.123, de 14/01/1981, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"9. Diz o artigo 142 do C.T.N. competir privativamente à autoridades administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento.

.....

13. Lança o Fiscal de Tributos Federais, através do Auto de Infração e Notificação de Lançamento.

14. Decide o Delegado à impugnação, como forma de ato revisional do lançamento. Neste momento, confundem-se duas autoridades, a lançadora e a julgadora.

15. Sendo o caso, sobe o processo ao Superintendente, como uma terceira fase do processo. O recurso do Delegado ao Superintendente é de ofício, e

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

somente tem cabimento quando contrário à Fazenda. É hierárquico. Tem a finalidade de policiamento. Não se abre uma nova instância. É tudo parte de um processo que se desenvolve, em três fases distintas, embora mantendo a unidade.

16. O crédito estará definitivamente constituído, se o contribuinte não impugnar o Auto de Infração, ou não recorrer da decisão do Delegado ou da do Superintendente, na parte que lhe seja desfavorável."

10. O artigo 8º, itens IV e VI, do Decreto nº 1.745, de 13.12.1995, que aprovou a estrutura do Ministério da Fazenda, dispõe que compete à Secretaria da Receita Federal:

"IV - Preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União, relativos aos tributos e contribuições por ela administrados;

.....
VI - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas da União, de cuja administração esteja incumbida."

O Regimento Interno da Secretaria, aprovado pela Portaria nº 606, de 03 de setembro de 1992, dispõe:

"Art. 105 - Às Divisões, aos Serviços e às Seções de Arrecadação das Delegacias compete:

I - desenvolver as atividades relativas a lançamento, cobrança e recolhimento de créditos tributários, a restituição de receitas e resarcimento de créditos fiscais;

....."

Mesmo antes da criação da Secretaria da Receita Federal, o Decreto nº 55.855, de 24.03.1965, que aprovou o Regimento do Departamento do Imposto de Renda (DIR), dispunha, em seu artigo 41:

"Art. 41 - As D.R.I.R. (Delegacias Regionais do Imposto de Renda), pelos seus Serviços, Seções, Setores e Turmas, têm a seu cargo a administração,

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

lançamento, cobrança, controle e fiscalização do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, nos limites da respectiva jurisdição."

11. Os Conselhos de Contribuintes, ainda em conformidade com o Decreto nº 1.745, de 13/12/95, artigo 2º, não são órgãos da Secretaria da Receita Federal: são órgãos de deliberação colegiada diretamente subordinados ao Ministro da Fazenda, tal como a Secretaria. Os Conselhos de Contribuintes e a Secretaria estão no mesmo plano hierárquico, não havendo, entre eles, relação de subordinação; e a função dos Conselhos de Contribuintes é a de julgar recursos voluntários das decisões de 1ª Instância administrativa, não lhes competindo efetuar lançamento tributário.

Segundo o artigo 24 do Decreto nº 1.745/95 compete aos Conselhos de Contribuintes:

"Art. 24 - Aos 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes compete julgar os recursos voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a tributos, inclusive adicionais, e empréstimos compulsórios e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal."

12. A incompetência do Conselho de Contribuintes para lançar tributo foi confirmada com grande clareza pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao se pronunciar, no Acórdão CSRF/01-0.123, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acima referido:

17. O Egrégio Conselho de Contribuintes não é órgão lançador. Mercê de sua composição paritária, não lhe pode sequer ser acenada a responsabilidade funcional (confronte art. 142, § único, C.T.N.).

.....
22. Porque o Conselho não é autoridade lançadora, nem de hierarquia funcional superior, não pode, data vénia, decidir da forma como o fez o acórdão paradigma.

.....
26. Tivesse o Egrégio Conselho competência para modificar o critério de arbitramento e surgiram decisões absurdas, como a que mandasse arbitrar o lucro com base no Capital, contrariando as decisões da primeira

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

instância. Tal decisão, forçosamente, importaria em reabertura de prazo para o contribuinte impugnar a exigência, face à mudança de critério." (grifos aditados)

13. O próprio Conselho de Contribuintes já reconheceu, em outras decisões, que não tem competência para lançar tributo e, consequentemente, constituir crédito tributário, como exemplificam os seguintes Acórdãos:

"AC. Nº 103-02.125, de 27/02/78:

Não é possível, no julgamento do recurso, a adição ao lucro arbitrado de qualquer parcela não adicionada pelo Fisco que tem a função de autoridade lançadora. E o Conselho não tem essa função." (grifos aditados) (Resenha Tributária, 1979, 3^a Trim., Seção 1.2, p. 726)

AC. Nº 103-2.486, de 09/01/79:

Tampouco é possível o restabelecimento do lucro real, acrescido das parcelas que teriam reduzido o lucro declarado, irregularmente. É que o processo contencioso tem por objeto o lançamento impugnado, ao passo que no procedimento de lançamento o objeto é o fato imponível. É o mesmo que dizer que não é o Conselho autoridade lançadora. (grifos aditados) (Res. Tributária, 1981, 3º Trim., Seção 1.2., p. 596)

14. O antigo Tribunal Federal de Recursos também declarou que o Conselho de Contribuintes não tem competência para, exorbitando da atribuição de apreciar recurso voluntário do sujeito passivo de imposto lançado pela autoridade competente, efetuar novo lançamento, com fundamento legal diferente do constante do lançamento objeto do recurso. É o que consta do seguinte Acórdão:

"TFR - IR - AMS 87.375 - RJ:

Tributário - Imposto de Renda - Lançamento. Conselho de Contribuintes. Competência.

EMENTA: O Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário, não se convece nos limites objetivos do lançamento impugnado, mas, ao revés, exorbitou de sua área própria de órgão de controle do ato administrativo tributário, para proceder como órgão lançador, constituindo novo crédito fiscal, sob fundamento novo; em outras palavras, se era caso de reestruturar o lançamento tributário, sob nova base material e legal,

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

tocaria àquele Conselho anular o crédito constituído, ressalvado ao órgão competente o poder de promover lançamento novo sob novo suporte fático-jurídico, se de direito.

Segurança concedida." (Ementário de Jurisprudência do TFR, nº 47, junho de 1983, p. 62)

Cobrança de Crédito Fiscal com Base em Lançamento Nulo

15. O que o Conselho de Contribuintes fez, ao apreciar o pedido de reconsideração da Consulente, foi exatamente o que o Egrégio Tribunal Federal de Recursos declarou ilegal no Acórdão acima transscrito:

- a) ao aceitar a argumentação da Consulente e reconhecer que não existia, na hipótese, distribuição disfarçada de lucros, implicitamente deu provimento ao recurso da Consulente, desconstituindo o crédito lançado;
- b) entendeu, porém, que a situação de fato podia ser enquadrada no conceito de "reavaliação de ativos" e, em vez de restituir o processo à autoridade lançadora para que esta, querendo, promovesse novo lançamento com este fundamento legal, atribuiu-se competência privativa dos órgãos lançadores e pretendeu manter o lançamento com novo fundamento legal;
- c) como já referido, o Código Tributário Nacional admite -- nos casos em que taxativamente enumera -- a modificação de lançamento, ou novo lançamento, de ofício, mas essa competência é própria dos órgãos lançadores;
- d) o ato de lançamento praticado pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 67.218/75 é, portanto, nulo por incompetência da autoridade que o praticou.

16. Os órgãos da Secretaria da Receita Federal competentes para efetuar lançamentos, ao receberem o processo restituído pelo Conselho de Contribuintes, em vez de criarem as condições para o cumprimento da decisão do Conselho mediante novo lançamento por autoridade competente, promoveram a cobrança do crédito fiscal com fundamento no Acórdão do Conselho de Contribuintes, ou seja, com fundamento em ato administrativo nulo.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

17. Na contestação à ação anulatória proposta pela Consulente, o Ministério Público Federal cita o seguinte trecho de obra doutrinária (JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, "Imposto de Renda", APEC Ed., Rio de Janeiro, 1969, págs. 18-35): "a autoridade administrativa pode promover a revisão ou retificação do lançamento, quer por erro de direito, quer por fundamento em erro de fato".

O trecho transcrito apenas interpreta a norma do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que define o poder de revisão das autoridades lançadoras. A autoridade administrativa referida no texto de obra doutrinária citada pelo Ministério Público Federal e no artigo 149 do CTN não é qualquer autoridade, mas apenas aquelas que, de acordo com a legislação em vigor, têm competência para lançar tributo; e, conforme demonstrado, o Conselho de Contribuintes não tem competência legal para lançar ou modificar de ofício lançamento tributário: sua competência é para julgar recursos interpostos por contribuintes contra lançamentos efetuados por autoridades administrativas competentes, e somente pode cancelar ou modificar os lançamentos recorridos na exata medida em que julga procedente, no todo ou em parte, o recurso do contribuinte.

O trecho citado de obra doutrinária não serve, portanto, de fundamento para justificar a revisão ou retificação de lançamento efetuado por autoridade incompetente.

Direito à Defesa e ao Devido Processo Legal

18. A distinção entre a competência para lançar tributo, privativa dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, e para apreciar recursos dos contribuintes, própria do Conselho de Contribuintes, não constitui um mero formalismo, mas é fundamental para assegurar, no processo administrativo tributário, as garantias constitucionais de direito à defesa e ao devido processo legal.

Na Constituição de 1988, essa garantia consta do inciso LV do artigo 5º ("do Título II - Dos Direitos e Garantias Fundamentais") que dispõe:

"LV - Aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral serão assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"

As Constituições anteriores não faziam referência expressa aos processos judicial e administrativo, mas a doutrina e a jurisprudência já reconheciam esse direito tanto nos processos judiciais quanto nos administrativos.

19. Com relação ao processo administrativo tributário, o CTN, no artigo 201, ao definir dívida ativa, dispõe que:

"Art. 201 - Constitui dívida ativa tributária a proveniente de créditos dessa natureza, regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular." (grifos aditados)

Essa exigência de "processo regular" no âmbito tributário consta também dos artigos 148 e 203 do CTN.

20. As expressões "direito de defesa" e "garantia de defesa" exprimem princípio geral de direito segundo o qual ninguém pode ser condenado sem ser ouvido. O conceito de ampla defesa está estreitamente vinculado ao princípio do contraditório, ambos referidos no inciso LV do artigo 5º da Constituição; e o princípio do contraditório requer que a parte tenha faculdade de manifestar seus argumentos e ponderações diante dos fatos, documentos, alegações e decisões no processo.

Nas suas "Considerações sobre o Processo Administrativo", LAFAYETTE PONDÉ ("Estudos de Direito Administrativo", Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 1955, p. 235), ressalta que "a instrução contraditória protege o indivíduo contra o poder coercitivo da Administração e submete o processo a regras fundamentais, independente de texto escrito, decorrente do conceito universal de justiça natural, fixado em séculos de lutas e civilização".

21. O princípio do contraditório tem como desdobramentos, apontados pela doutrina e pela jurisprudência, uma série de faculdades, entre as quais (a) o direito de informação, (b) o direito de ser ouvido e (c) a necessidade de motivação das decisões administrativas. Examinando o segundo desses desdobramentos, ODETE MEDAUAR ("A Processualidade no Direito Administrativo", Ed. Rev. dos Trib., São Paulo, 1993, p. 106) refere que:

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

"A ouvida dos sujeitos ou audiência das partes, que se mescla com facilidade aos desdobramentos da ampla defesa, consiste, em essência, na possibilidade de manifestar o próprio ponto de vista sobre fatos, documentos, interpretações e argumentos, apresentados pela Administração e por outros sujeitos."

Dessa faculdade, inerente ao princípio do contraditório, emerge, como corolário necessário, o direito de o administrado, a cada manifestação da Administração ou apresentação de elemento novo no processo, poder a ela se opor, apresentando seus argumentos e provas -- sob pena de cerceamento do seu direito de defesa.

22. A aplicação deste princípio, inicialmente por criação doutrinária e jurisprudencial (inclusive do Conselho de Contribuintes) e mais tarde através de inclusão (pela Lei 8.748/93) de dispositivo expresso no Decreto nº 72.235/72, gerou a regra de que em caso de agravamento, aperfeiçoamento ou formulação de nova exigência na decisão do processo administrativo tributário, deve haver devolução do prazo ao contribuinte para apresentar defesa sobre a inovação. É o que determina o § 3º incluído no artigo 18 do Decreto-lei nº 70.235/72:

"Art. 18, § 3º - Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidão de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada."

23. Essa norma, que já era aplicada na prática processual, antes mesmo da Lei nº 8.748/93, além de resultar do princípio do contraditório, assegura outro direito do administrado, que decorre do "princípio do duplo grau de jurisdição" na apreciação das provas e dos argumentos de defesa: se o órgão julgador pudesse inovar ou alterar a exigência fiscal sem abrir novo prazo para impugnação, a matéria modificada seria apreciada, na esfera administrativa, em instância única (na hipótese de introdução pelo julgador de 1ª Instância) ou ficaria sem qualquer defesa (se introduzida na 2ª Instância), como no caso objeto da consulta.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

Os repertórios de jurisprudência do Conselho de Contribuintes comprovam, com inúmeros acórdãos, a aplicação desse princípio pelo próprio Conselho: sempre que a autoridade de 1^a Instância, ao julgar a impugnação, agrava o imposto ou altera o fundamento legal do lançamento, sem reabrir o prazo de impugnação, o Conselho, antes de apreciar o recurso, devolve o processo à autoridade de 1^a Instância, para que esta notifique o contribuinte para apresentar defesa e aprecie essa defesa, antes de remeter o processo ao Conselho.

RESPOSTAS AOS QUESITOS

24. Com esses fundamentos, assim respondemos aos quesitos da consulta:

1º) O ato de lançamento do tributo somente pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos taxativamente enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

2º) Somente a lei pode atribuir à autoridade administrativa competência para lançar tributo ou modificar lançamento tributário. Salvo norma legal especial, a competência para modificar lançamento tributário é privativa da autoridade competente para efetuar o lançamento. No caso dos tributos federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal, a competência para lançar o tributo e modificar o lançamento é dos seus órgãos.

3º) O Conselho de Contribuintes, ao decidir o pedido de reconsideração apresentado pela Consulente, não tinha competência para alterar o fundamento legal do auto de infração e lançamento lavrado por auditor fiscal e mantido pelo Delegado da Receita Federal. O Conselho tinha competência para, dando provimento ao recurso da Consulente, declarar, como o fez, que inexistia, na hipótese, a distribuição disfarçada de lucros que era o fundamento do lançamento recorrido, mas não tinha competência para fazer novo lançamento, com fundamento em reavaliação de ativo. Esse novo lançamento somente pode ser validamente efetuado pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal.

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

4º) Aos Conselhos de Contribuintes, conforme consta do artigo 24 do Decreto nº 1.745/95, citado no item 11 acima, compete julgar os recursos voluntários de decisão de 1ª instância sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Essa competência não abrange a atribuição de lançar tributo.

5º) Sim: o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário federal, prevê, em seus artigos 25 e 37, que a impugnação de lançamento pelo contribuinte é decidida em dois graus de jurisdição -- pelo Delegado da Receita Federal e, no caso de recurso voluntário do contribuinte, pelo Conselho de Contribuintes.

6º) O Conselho de Contribuintes que declara improcedente o fundamento legal de lançamento tributário objeto de recurso, porém considera que os fatos autorizam outro lançamento, não tem competência para efetuar esse novo lançamento, mas deve remeter o processo à autoridade competente para efetuá-lo.

7º) A cobrança do imposto lançado contra a Consulente por decisão do Conselho de Contribuintes é ilegal porque fundada em ato administrativo nulo praticado por autoridade incompetente. O artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 declara nulos:

"I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Esse é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 04 de março de 1996