



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.004237/2007-31
Recurso nº 251.427 Voluntário
Acórdão nº **2301-01.490 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de junho de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL.
Recorrente GALE INDUSTRIAL S/A
Recorrida SRP - Secretaria da Receita Previdenciária

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 01/08/2006

VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE HORA DE LAVRATURA.
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

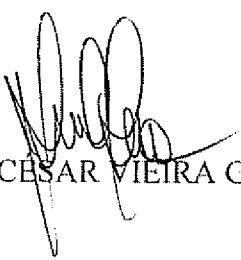
Vício formal no ato administrativo de lançamento ocorre na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato. A ausência de hora de lavratura não se constitui em formalidade indispensável ao lançamento, sendo suprida pela ciência posterior do sujeito passivo. A não configuração de prejuízo à defesa corrobora a falta de motivação para a declaração de nulidade.

Recurso Voluntário Negado.

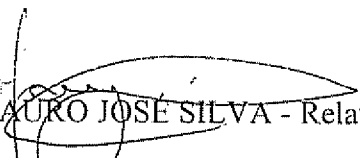
Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). Os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes acompanharam o relator pelas conclusões.



JÚLIO CESAR VIEIRA GOMES - Presidente.



MAURO JOSÉ SILVA - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Edgar Silva Vidal (suplente), Mauro José Silva (relator) e Júlio César Vieira Gomes(presidente).

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.055.262-8, lavrada em 27/11/2006, por terem sido encontradas notas fiscais de aquisição de produtos rurais – lenha e grãos - com relação às quais não houve o recolhimento das contribuições previdenciárias, conforme previsto no art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91, fls. 39/42, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 713.644,23, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 27/11/2006, a recorrente apresentou impugnação, fls. 189/194, em 11/12/2006 protestando pela nulidade do lançamento, requerendo a revisão dos cálculos e a aplicação do art. 138 do CTN. .

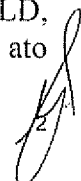
A autoridade julgadora de primeira instância afastou os argumentos da contribuinte na Decisão-Notificação de fls. 205/208, tendo havido ciência em 29/03/2007, fls. 210.

O recurso voluntário, apresentado em 30/04/2007, contém os argumentos que resumimos a seguir na ordem que constam do documento de fls. 214/233.

Inicialmente, sustenta a necessidade de o presente recurso ser apreciado por este Conselho, a despeito da exigência de depósito recursal. Para tanto, colaciona decisões dos tribunais superiores e argumenta que os órgãos julgadores estão obrigados a acatar as decisões do STF e do STJ.

Prossegue apontando que a NFLD está eivada de vício de forma absoluto (sic) e insanável, pois não contém elemento exigido pelo art. 293 do RPS, qual seja a hora de sua lavratura. Insiste que se trata de vício insanável capaz de trazer nulidade a todo o procedimento de fiscalização. Colaciona algumas decisões do CRPS que concluíram pela nulidade nos casos em que fora constatada a ausência da hora da lavratura do lançamento.

Argumenta que a ausência da anotação da hora da lavratura da NFLD, requisito legal imposto pelo art. 293 do Decreto 3.048/99, compromete a validade do ato



administrativo que não é discricionário, mas vinculado às estipulações da lei, portanto incapaz de incorporar, ainda mais em matéria tributária, analogias ou interpretação distinta senão aquela contida em lei. Para a recorrente, o legislador, ao criar a norma do art. 293 caput do Decreto 3.048/99, antecipou qual a possível conduta a ser posta em exercício pelo administrador, restringindo ao máximo, portanto, a extensão de liberdade no atuar da Administração.

Apresenta vários acórdãos do Poder Judiciário que trata dos requisitos essenciais da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Por fim, defende que tanto a NFLD quanto o AI, tem o mesmo tratamento legal por parte do Decreto 3.048/99.

Com relação ao mérito, não houve qualquer argumentação da recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Preliminar. Inexigibilidade de depósito recursal

Preliminarmente, a recorrente alega inexigibilidade do depósito recursal.

De fato, plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários ns. 390.513 e 389383, declarou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei n. 8.213/91, cujos acórdãos possuem a seguinte ementa:

“RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO - §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo ”

A situação acima aplica-se ao caso concreto e o efeito *erga omnes* somente se daria após a publicação de Resolução do Senado Federal conforme dispõe o inciso X do artigo 52 da Constituição Federal.

Ocorre que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, prevê, em seu artigo 62, parágrafo único, inciso I, o seguinte:



3

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Parágrafo único O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal,

Portanto, com amparo no dispositivo acima, acato a preliminar de inexigibilidade do depósito prévio.

Preliminar. Nulidade por omissão da hora da lavratura

A recorrente pretende a nulidade do lançamento por estar ausente a hora da lavratura deste. Entende que tal requisito está presente no art. 293 do RPS e que a legalidade exigida para os atos vinculados resulta em considerar que se trata de vício insanável ensejador de nulidade.

Ao tratarmos de uma preliminar de nulidade, devemos, de plano, identificar se trataremos de uma possível nulidade do ato administrativo do lançamento ou de uma possível nulidade processual, uma vez que o regime jurídico de cada uma delas é distinto.

As nulidades processuais poderão ocorrer depois de iniciado o litígio, ou seja, após a apresentação da impugnação, ao passo que as nulidades do lançamento dizem respeito ao ato administrativo que constitui o crédito tributário em favor d Fazenda Pública.

No caso em epígrafe, registramos o protesto da recorrente por uma nulidade no ato administrativo do lançamento pela ausência da hora de sua lavratura.

Para compreendermos qual o regime jurídico das nulidades do lançamento, é preciso considerarmos o conteúdo do dispositivo contido no art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal que transcrevemos a seguir:

"Art. 146 Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

"

Como se vê, o mesmo dispositivo constitucional que exige lei complementar para tratar das normas gerais sobre prescrição e decadência, também exige idêntico veículo



normativo para tratar de normas gerais sobre lançamento. Em outras palavras, por determinação constitucional, somente a lei complementar pode versar sobre as normas gerais que afetem o lançamento.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150. No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento, apenas exigindo, no art. 142, que o lançamento seja hábil para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, com relação aos requisitos para a validade do lançamento, não podemos admitir que estes sejam encontrados validamente em norma de hierarquia inferior à Lei Complementar com conteúdo que contrarie ou amplie aquilo que o CTN estipulou. Logo, o conteúdo do caput do art. 293 do Decreto 3.048/99 é válido na medida em que não extrapola o que está contido no art. 142 do CTN. Notadamente em relação à hora de lavratura, a despeito de sua não essencialidade como trataremos adiante, vemos uma clara ampliação do que determinou o CTN, o que, de plano, afasta a necessidade de existência de tal informação no documento que contém o ato administrativo do lançamento.

Para a identificação das hipóteses de nulidade do lançamento, temos que reconhecer que o CTN não dispõe explicitamente sobre o assunto, no entanto, a interpretação sistemática das normas do Código nos revela as hipóteses de nulidade.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

“lançamento é ato jurídico e não procedimento... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

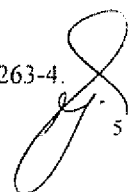
“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* 8 ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263-4.



d) *inexistência dos motivos,*

e) *desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) *a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou,*

b) *o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato,"*

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade.

Especificamente no que tange aos vícios de forma, seguindo o dispositivo do art. 2º, parágrafo único, alínea b da Lei 4.715/65, temos que estes se configuram na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.

Voltando-nos para o lançamento, teremos vício de forma, por exemplo, quando o documento utilizado para sua lavratura não puder ser identificado como uma Notificação de Lançamento ou um Auto de Infração, pois tais suportes físicos é que garantem a seriedade do ato.

No caso dos autos, a ausência de hora de lavratura não compromete a seriedade do ato ou mesmo a sua existência, pois tais requisitos foram preenchidos com a lavratura de Notificação de Lançamento que, posteriormente, foi levada ao conhecimento da recorrente.

Sobre o tema, encontramos as lições dos autores Marcos Vinicius Neder de Lima e Maria Teresa Martinez Lopez (in *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 1ª edição, 2004, p. 165), tecendo os seguintes comentários:

"II. 25 Local, Data e Hora da Lavratura Diz o mencionado dispositivo legal[referindo-se ao Decreto 70.235/72] que o auto de infração conterá, obrigatoriamente, o local, a data e a hora da lavratura. Alguns contribuintes pedem para que, diante da inobservância de qualquer das formalidades no item discriminado local, data e hora da lavratura, seja decretada a nulidade do auto de infração sob a alegação de que a lei, efetivamente, não tratou de formalidades supérfluas.

Necessita-se, contudo, atentar para o fato de que as formalidades inseridas na lei visam a garantir a consecução de determinados objetivos. Por isso, precisam ser consideradas como simples meios, e não como um fim em si mesmas. Sem a

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

efetiva comprovação do prejuízo do interessado no caso concreto, a inobservância de forma não deve induzir à nulidade do processo. Na verdade, têm que ser anulados os atos desprovidos dos elementos que lhes constituam a essência

Se, no entanto, o contribuinte provar que a omissão lhe trouxe prejuízos, há de se proceder à anulação do ato administrativo. Em certas ocasiões, a 'data' pode ser importante para a solução de problemas relacionados à prescrição ou à decadência. Também pode sê-lo para marcar o momento a partir do qual a fiscalização se inicia, de forma que a paralisação dos trabalhos pelo prazo de sessenta dias restitui ao contribuinte o direito de proceder espontaneamente ao pagamento do valor que se lhe está sendo exigido."

Apesar de a recorrente ter apresentado alguns Acórdãos do CRPS que reconheceram a nulidade do lançamento na ausência de hora de lavratura, observamos que os Conselhos de Contribuintes, fusionados no atual CARF, já decidiram que a ausência da hora da lavratura não compromete a validade do lançamento, uma vez que a data de ciência do lançamento supriria tal falha. Vejamos alguns julgados:

"Acórdão 106-13534

PRELIMINAR - AUTO DE INFRAÇÃO. DATA E HORA INEXISTÊNCIA - A inexistência dos aspectos temporais (data e hora da lavratura do auto de infração), requisitos necessários para a caracterização do aspecto temporal do fato gerador, não compromete a finalidade da exigência se essa lacuna foi suprida pela data da ciência do lançamento, não consubstanciando hipótese de nulidade contemplada na legislação tributária."

Acórdão 103-20828 e 103-19444

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FALTA DE DATA E DE HORA NO AUTO DE INFRAÇÃO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. A inexistência dos aspectos temporais (data e hora) na lavratura do auto de infração, denota mera irregularidade formal, não comprometendo a finalidade da exigência. Tais requisitos delimitam a aplicação dos dispositivos legais consoante a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, espancando-se o emprego de leis ulteriores à data da respectiva lavratura. A data da ciência da intimação supre a falta em comento, mormente para se determinar a contagem do prazo decadencial prescrito pelo artigo 173 do CTN "

Acórdãos 303-29501 e 303-29501

"AUTO DE INFRAÇÃO - DATA E HORA DA LAVRATURA - NULIDADES. A exigência de constar do Auto de Infração a data e horário em que ocorreu a respectiva lavratura, quando não



evidenciado qualquer prejuízo defesa do contribuinte, fica suprida pela aposição do carimbo de protocolo que dá início à formação do processo.

Acórdão 106-12870

"(.) - PRELIMINAR DE NULIDADE - 1- Rejeitada a preliminar de nulidade pela ausência, no auto de infração, da data e hora de sua lavratura, posto que desde a ciência até a sua impugnação, o contribuinte não teve prejudicada sua defesa, constatando-se a aplicação do art.60 do Decreto nº 70.235/72. (..)."

Além de tais manifestações da jurisprudência administrativa, encontramos Acórdão do Poder Judiciário com conteúdo similar:

TRF3

AC - APELAÇÃO CÍVEL – 1285886

Relator(a) JUIZ CARLOS MUTA

*Ementa DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **NULIDADES E EXCESSO DE EXECUÇÃO** 1 Caso em que consta do **auto de infração** a data de ciência do contribuinte, de forma que a inexistência da data e hora da lavratura do mesmo constituiu vício sanável, que não gera qualquer prejuízo, diante da impugnação apresentada e do recurso interposto, que possibilitaram ao contribuinte a ampla defesa na esfera administrativa*

Aproveitando a menção da recorrente a Acórdãos que envolviam requisitos da Certidão de Dívida Ativa, notamos que o Poder Judiciário, mesmo diante da exigência explícita do art. 202 CTN de que a CDA apresenta a data de sua inscrição, não declara a nulidade da CDA se tal formalidade não comprometeu a defesa do interessado. Vejamos um exemplo:

TRF4

*AC 200004011221800
AC - APELAÇÃO CÍVEL
Relator(a) VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA*

*Ementa TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. **CDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO DA EMPRESA. FISCAIS. INSCRIÇÃO NO CRC. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE REGISTRO NA ESCRITA CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. CONTRIBUIÇÃO AO SAT. TAXA SELIC. MULTA. REDUÇÃO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.***



1. O art. 2º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 6.830, estabelece os requisitos formais dos termos de inscrição em dívida ativa, reproduzindo o conteúdo do art. 202 do CTN, com a finalidade de assegurar ao devedor conhecimento da origem do débito (controle de legalidade). Sem observância dessas formalidades legais, será indevida a inscrição de dívida e, conseqüentemente, sem efeito a certidão que instruirá a execução. Em contrapartida, só se reconhecerá a nulidade do título ante a comprovação do prejuízo daí decorrente. Ou seja, não há nulidade por vício formal, se a omissão ou irregularidade na lavratura do termo não cerceou a defesa do executado. Tendo sido precedida a formação da CDA de processo administrativo regular em que oportunizado ao sujeito passivo impugnar a imposição fiscal, não haverá razão para a invalidação do título, sobretudo se atingida a finalidade da exigência legal.

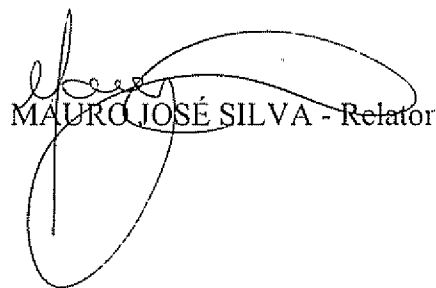
Tal entendimento do Poder Judiciário em relação à requisito formal da CDA explicitamente presente no CTN reforça nosso convencimento de que, em relação ao lançamento, a ausência de data e e/ou hora da lavratura não pode resultar em nulidade do ato administrativo se o sujeito passivo não sofre qualquer prejuízo em sua defesa.

Então, seja por não considerarmos a hora da lavratura como requisito formal do lançamento validamente inserido no ordenamento jurídico, ou por não entendermos que seja uma formalidade essencial ou mesmo por verificarmos que tal omissão não prejudicou a defesa da recorrente, votamos por afastar a preliminar de nulidade do lançamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

É como voto.

Sala das Sessões, 08 de junho de 2010


MAURO JOSÉ SILVA - Relator