



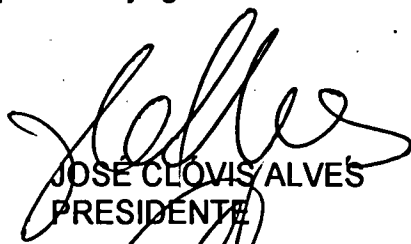
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

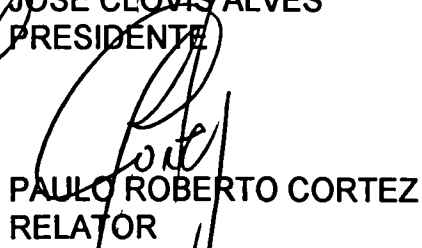
Lam-5
Processo nº. : 10805.003127/94-41
Recurso nº. : 125.008
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex.: 1995
Recorrente : ROD-KAR VEÍCULOS LTDA.
Recorrida: DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 22 de março de 2001
Acórdão nº. : 107-06.225

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – É nulo o auto de infração que não preencha os requisitos formais indispensáveis, previstos no do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ROD-KAR VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR nulos o auto de infração de IRPJ e seus decorrentes, por vício formal, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, LUIZ MARTINS VALERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

Recurso nº. : 125.008
Recorrente : ROD-KAR VEÍCULOS LTDA

RELATÓRIO

ROD-KAR VEÍCULOS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 124/140, da decisão da lavra da Delegada Substituta da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos Autos de Infração de IRPJ, IRFONTE, COFINS e Contribuição Social.

Da descrição dos fatos consta que a parcela remanescente da exigência refere-se ao ano-calendário de 1994, tendo sido constituída em razão da constatação da omissão de receitas.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 87/103.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme sentença de fls. 107/119, cuja ementa tem a seguinte redação:

**"IRPJ
COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS - OMISSÃO DE
RECEITAS**

Os veículos encontrados no pátio do estabelecimento comercial cujo objeto social seja a revenda ou intermediação na venda de carros, quando acompanhados de documentação assinada pelo antigo proprietário autorizando a transferência do bem, junto ao Departamento Nacional de Trânsito (DENATRAN), constituem estoque de mercadoria. Não havendo registro

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

de entrada ou contratos que comprovem que foram recebidos em consignação, consideram-se que tenham sido adquiridos com receitas omitidas à incidência tributária. Exclui-se da exigência o valor do veículo desacompanhado de documento de transferência.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE EM PARTE

MOEDA EM ESPÉCIE. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

A presença de moeda estrangeira nos cofres da fiscalizada, não constitui, por si só, hipótese de presunção de omissão de receitas. Necessário o aprofundamento das investigações a fim de estabelecer o vínculo causal entre o numerário e a operação que teria dado origem à suposta receita.

EXIGÊNCIA FISCAL IMPROCEDENTE

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, COFINS

Lavrado o auto principal IRPJ, devem também ser lavrados os autos reflexos que seguem a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem, naquilo em que não foram especificamente impugnados.

EXIGÊNCIAS FISCAIS PROCEDENTES EM PARTE.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

Com a suspensão das disposições contidas nos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, pela Resolução nº 49, de 09/10/95, do Presidente do Senado Federal, insubsiste o lançamento da contribuição para o Fundo de Integração Social, calculada com base naqueles diplomas legais.

EXIGÊNCIA FISCAL CANCELADA

FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL

Penalidade – ante a superveniente revogação dos arts. 3º e 4º da Lei nº 8.846/94 pelo art. 73, inciso I, alínea “n”, da MP nº 1.602/97 e face o disposto no art. 106, II, “a” do CTN, impõe-se o cancelamento da penalidade prevista nesses dispositivos.

EXIGÊNCIA FISCAL CANCELADA”

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

Ciente da decisão monocrática em 14/05/99 (AR fls. 123), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 15/06/99 (protocolo às fls. 124), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que o auto de infração de IRPJ e seus decorrentes omitem em seu texto, o elemento formal obrigatório estatuído na mesma norma citada; não cita o texto jurídico que estabelece a cominação e capitulação do ilícito fiscal pretensamente praticado;
- b) que a ausência nos autos de infração, da citação obrigatória e essencial, da disposição legal infringida e da penalidade aplicável, tornou os atos administrativos, nulos de direito, porque contaminados de vício insanável;
- c) que a ação fiscal foi equivocada, superficial e não analítica, por força de suas características de pressa em sua execução e conclusão;
- d) que a propriedade de um bem somente se materializa com as solenidades exigidas em contratos de compra e venda mercantil;
- e) que é de conhecimento geral que compra e venda é o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a transferir a outrem o domínio de determinada coisa, mediante o pagamento de uma certa quantia em dinheiro, comprovada no competente recibo;
- f) que, após a formalização do contrato de compra e venda, para que a transação se solenize, há ainda a necessidade da transferência do domínio do bem, que somente se opera por meio da tradição;
- g) que, no presente caso, não existem contratos de compra e venda, pagamentos de importâncias em dinheiro, os competentes recibos e, como conseqüência, não se executou a tradição.

Às fls. 229/233, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Deve-se apreciar Inicialmente a preliminar de nulidade argüida pela recorrente.

O processo fiscal tem por finalidade primeira, o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado pelo julgador por força mesma do princípio da verdade material, na busca da descoberta da existência ou não da hipótese de incidência tributária originária do lançamento.

Assim, é de fundamental importância a verificação da motivação da exigência fiscal, se é adequada aos fatos e também à norma que a embasou, para que se possa definir a linha divisória entre a legalidade da exigência e o direito do contribuinte.

Em que pese a autoridade julgadora declarar que o julgamento em tela encontra-se de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN, nas circunstâncias em que o mesmo foi celebrado não se pode afirmar, com segurança, que todos os seus requisitos estejam presentes, sobretudo os dispositivos legais infringidos.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina em sua obra "Natureza Jurídica do Lançamento" (pág. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN que:

"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Trata-se-á, então, de ato vinculado ou

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos.”

Mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz *“mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário”* aduziu:

“O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.”

O Código Tributário Nacional, lei ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. “



Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional (arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo.

A determinação desses fatos, nos estritos termos da lei, pela autoridade administrativa competente, é que dá ensejo, portanto, à figura do lançamento, como instrumento empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária.

Isto posto, passemos ao exame das normas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, no que respeita aos requisitos formais necessários ao procedimento administrativo de constituição do crédito tributário.

Segundo este Decreto, a exigência do crédito tributário deve ser formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento.

Em relação ao Auto de Infração, o art. 10 do já citado Decreto dispõe que:

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” (grifei)

Do dispositivo acima transcrito verifica-se a existência de duas espécies de atuações da administração fiscal.

A primeira espécie consiste na ação direta, externa e permanente do fisco, situação em que, constatada infração às normas da legislação tributária a autoridade administrativa competente - no caso: os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, lavrarão o competente auto de infração, com observância das normas constantes do Decreto nº 70.235/72.

Denota-se aqui a preocupação do legislador ordinário em estabelecer os requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.



Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

Requisitos esses implícitos na norma consubstanciada no art. 142 do Código Tributário Nacional e que dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário.

Nesse sentido, A.A. Contreiras de Carvalho, em sua obra "Processo Administrativo Tributário", Editora Resenha Tributária, edição 1978, p. 105, ao tecer comentário a respeito da norma contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que trata da formalização do crédito tributário através de auto de infração ou notificação de lançamento, afirmou:

"Admitida a existência de crédito tributário, deve ser formalizada a sua exigência, sendo instrumentos dessa formalização o auto de infração, ou a notificação do lançamento, conforme o caso. A cada um desses atos deve corresponder um único tributo. Por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabelece requisitos para a sua lavratura. "

Os requisitos a serem observados em cada um desses atos constam dos arts. 10 e 11, do citado decreto, e não obstante tais atos serem praticados em situações distintas - ação externa ou interna, conforme o caso -, julgo aplicável o ensinamento proferido pelo autor acima mencionado, no sentido de que o instrumento de formalização da exigência do crédito tributário deve revestir-se de certas formalidades, como as que estão previstas nos dispositivos mencionados neste parágrafo. Diz o referido autor:

"Trata-se, como se conclui, de requisitos obrigatórios e concorrentes, uma vez que a preterição de um deles, como já foi assinalado, invalida, juridicamente, a mencionada peça processual. Quando estabelece a lei certas formalidades, como é o caso, e que considera indispensáveis à eficácia do ato, a validade deste passa, evidentemente, a depender da sua observância, tanto mais que o legislador fez questão de tornar expressa essa obrigatoriedade.

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

(...)

Como é notório, a lei, ou o regulamento, traduz, sempre, uma declaração de vontade dirigida ao intérprete e cujo conteúdo lhe cabe revelar. Mas, como assinala Marcelo Caetano,(8) a vontade tem de manifestar-se por algum modo, que a torne cognoscível. Esse modo por que se manifesta a vontade da lei constitui a forma jurídica do ato, a qual pode consistir em uma ou em várias formalidades. Daí a distinção entre forma e formalidade. Na formalização da exigência do crédito tributário, os instrumentos dessa formalização distinguem-se, quanto à forma, em auto de infração e notificação do lançamento. A lei costuma classificar as formalidades em intrínsecas e extrínsecas, segundo digam respeito à essência ou à forma do ato. A competência do servidor que deve lavrar o auto de infração é formalidade intrínseca, uma vez que a sua preterição determina a nulidade do ato.

(...)

Diaz adverte tornar-se evidente que a vontade do Estado, para que possa produzir efeitos jurídicos, deve ser declarada, e que essa declaração, que pode ser expressa ou tácita, deve ter uma certa forma exterior. A declaração é expressa quando se realiza com os meios que deixam patente o conteúdo do ato. Essa declaração expressa pode ou não ser formal. É formal quando o Direito impõe uma forma como necessária para que seja válida a manifestação da vontade, vale dizer como elemento essencial do ato ("ad substantiam"). A falta da forma estabelecida na lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houve vício na forma, o ato pode invalidar-se. Em Direito Público, em que o ato é essencialmente formal, este deve expressar-se na forma especial e predeterminada."

Marcelo Caetano, em sua obra "Manual de Direito Administrativo", 10ª edição, Tomo I, 1973, Lisboa, assim se manifesta acerca deste assunto:

"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva. (grifei)

De Plácido e Silva, em sua obra "Vocabulário Jurídico". Vol. I, p. 200, 2ª edição, pág. 712, volume II, diz que:

"As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)

Essenciais ou substanciais dizem-se quando prescritas pela lei e indicadas como necessárias para a validade dos atos, sem o que eles se apresentam de nenhuma valia jurídica. Não tem existência legal."

Nesta mesma linha de pensamento, Antonio da Silva Cabral, em sua obra "Processo Administrativo Fiscal", Editora Saraiva, 1ª edição, 1993, ao tratar do Princípio da Relevância das Formas Processuais, nos ensina que (pág. 73):

Processo nº. : 10805.003127/94-41
Acórdão nº. : 107-06.225

“Por força desse princípio, toda infração de regra de forma, em direito processual, é causa de nulidade, ou de outra espécie de sanção prevista na legislação.

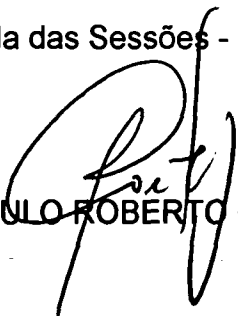
Em direito processual fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim, a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou lavrado um auto de infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta nulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão.”

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte.

Por pertinente, cabe ressaltar que, tratando-se de vício formal, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado, consoante dispõe o art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, verificado que os autos não preenchem os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o art. 10 do Decreto 70.235/72, voto no sentido de declarar nulos o auto de infração de IRPJ, bem como seus decorrentes.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2001.


PAULO ROBERTO CORTEZ