



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10855.000816/2001-25
Recurso nº. : 131.468
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1997
Recorrente : PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E
REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 05 de dezembro de 2002
Acórdão nº. : 101-94.035

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NORMAS PROCESSUAIS –
TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL - LEI
8541/92 – EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO
LUCRO REAL MENSAL – IMPROCEDÊNCIA - O ato de
lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo
de fato não coincidir com o motivo legal invocado,
decretando-se a nulidade do ato viciado como
conseqüência jurídica dessa falta de correspondência entre
o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do
Auto de Infração e da norma dita como violada em sua
motivação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário
interposto por PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E
REFRIGERANTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido
de votar o Conselheiro Celso Alves Feitosa.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'C' or similar character, located to the right of the text.

RECURSO Nº. : 131.468
RECORRENTE : PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E
REFRIGERANTES LTDA.

RELATÓRIO

PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 358/400, da decisão prolatada às fls. 342/350, pela Sra. Delegada da Receita Federal em Ribeirão Preto – SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 06, e CSLL, fls. 10.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal do Termo de Constatação, fls. 227, consta que o lançamento decorre da constatação da seguinte irregularidade fiscal:

“A empresa fiscalizada, Primo Schincariol indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A, tinha a propriedade plena de 60.336.084 quotas, equivalentes a 99,4120% do capital da empresa Schincariol Administração Patrimonial Ltda.

Em 29/08/96, por intermédio do Instrumento Particular de Compra e Venda com Reserva de Usufruto e Outras Avenças (doc. de fls. 182 a 185), vendeu essa participação, reservando para si o usufruto. As condições do contrato podem ser resumidas da seguinte forma:

Vendedora/Usufrutuária: Primo Schincariol indústria de Cervejas e Refrigerantes S/ª

Compradora/Nu-Proprietária: Primo Schincariol Internacional Inc, sediada em Wickhams Cay, Roda Town, Tortola, British Virgin Islands.

Descrição do Negócio: Venda da empresa Schincariol Administração Patrimonial Ltda., com reserva de usufruto.

Valor da venda das quotas: R\$ 10.184.406,30.

Patrimônio Líquido da empresa alienada, sem o gravame do Usufruto: R\$ 63.918.940,89 (conforme laudo de avaliação)

Valor da participação alienada sem o gravame do usufruto: R\$ 63.543.113,85, correspondente a 99,4120% do capital da Schincariol Administração Patrimonial Ltda., segundo o laudo de avaliação.



Forma de pagamento: do total de R\$ 10.184.406,30: R\$ 9.914.040,58, através da quitação de "Contas a Receber", entre as partes e R\$ 270.365,72 em espécie.

Duração do Usufruto: O usufruto pertencerá à Vendedora/Usufrutuária da data da celebração do contrato, até 31/12/2011.

Informações complementares: O signatário do negócio jurídico, sr. José Nelson Schincariol, firma o contrato por ambas as partes: como Diretor Superintendente da empresa Vendedora/Usufrutuária e, também, como Diretor da outra parte, a empresa Compradora/Nu-proprietária, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas.

O valor do patrimônio líquido da Schincariol Administração Patrimonial Ltda., sem o gravame do usufruto, foi estabelecido com base no Laudo de Avaliação Patrimônio Líquido Real, de fls. 84 a 175, datado de 27/08/96.

O preço de venda da operação foi determinado pelo laudo: Avaliação de Investimento para Fins de Venda com Reserva de Usufruto, de fls. 176 a 181, também datado de 27/08/96. Tal laudo foi realizado com o objetivo de 'avaliar a mercado, o valor do investimento que a Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A possui na Schincariol Administração Patrimonial Ltda., para fins de venda com reserva de usufruto.

O critério de valoração mencionado no item anterior foi descrito no contrato no item 'preliminarmente' como: considerando que a avaliação econômica financeira do direito da vendedora/usufrutuária em gozar os frutos das quotas da 'objeto do contrato', determinada conforme Laudo de Avaliação que adotou o método do valor atual do patrimônio líquido contábil (valor do investimento), considerada à taxa mínima de atratividade de 1% ao mês, taxa esta que a da 'Vendedora/Usufrutuária' obtém como rendimento na realização de qualquer investimento, resolvem celebrar o presente contrato nos termos abaixo'

Com a realização da operação em comento, a Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A registrou, na sua contabilidade, um prejuízo não operacional de R\$ 50.680.993,65, que teve reflexo nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme declaração de rendimentos de fls. 17 a 43.

A fiscalizada adotou os seguintes procedimentos em sua contabilidade:

Valor do bem registrado na contabilidade: R\$ 60.865.399,95. O contribuinte apropriou integralmente no resultado do período o valor contábil correspondente à alienação da propriedade plena (nua-propriedade + usufruto).



Valor pago pela Compradora/Nua-Proprietária: R\$ 10.184.406,30. Considerando o prazo de retenção do direito de usufruto por parte da vendedora por 15 anos.

Valor registrado na contabilidade sob a ótica da usufrutuária como um prejuízo não operacional: R\$ 50.680.993,65, resultante da diferença entre o valor total do bem e o valor pago pela Compradora/Nua Proprietária, ignorando a retenção do seu direito de usufruir do bem (empresa).

(...)

Sob a ótica da vendedora, o contrato foi celebrado e esse preço só foi acordado considerando que a diferença de R\$ 50.680.993,65, resultante do valor contábil do bem, entendido como o que estiver registrado na escrituração do contribuinte (§ 1º do art. 369, do RIR/94), corresponde a R\$ 60.865.399,95, e o preço pago pela compradora R\$ 10.184.406,30), equivale para a Vendedora/Usufrutuária exatamente ao valor da retenção do direito de usar e fruir dos rendimentos pelo prazo de 15 anos (R\$ 60.865.399,95 – R\$ 10.184.406,30 = R\$ 50.680.993,65).

Dessa forma, como houve a retenção do Usufruto pela vendedora, podendo gozar e fruir do patrimônio representado pela empresa, esse direito foi perfeitamente mensurável redundando num valor de avaliação já referido no próprio laudo que deu suporte à operação no montante de R\$ 50.680.993,65.

(...)

Conclui-se então que, do valor do bem, deve-se deduzir o valor da retenção, isto é, do custo do usufruto pelo direito de fruir dos rendimentos por 15 anos que a alienante se reservou, resultando no valor de (63.543.113,45 – 10.184.406,30) R\$ 53.358.707,15, valor este que não foi escriturado conforme determina o art. 10 do Código Comercial.

Desta feita, o valor atribuído como prejuízo não operacional deve ser glosado, sendo considerado como retenção sobre o valor do usufruto, de bens do ativo permanente em contrapartida a uma conta de despesa a ser debitada no decorrer do tempo.

Considerando que não ficou configurado nenhum prejuízo para a vendedora na operação em tela, será lavrado, à parte, o competente Auto de Infração para a formalização do crédito tributário, que deixou de ser recolhido por apropriação de despesa não operacional inexistente, no período.”



Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 245/277.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, conforme decisão DRJ/RPO nº 1.209, de 29/06/2001, fls. 342/350, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/1996

ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO COM RESERVA DE USUFRUTO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR CONTÁBIL E O VALOR DA ALIENAÇÃO.

Inexiste prejuízo, supostamente representado pela diferença entre o valor contábil do bem alienado com reserva de usufruto e o valor de sua alienação, quando esse último tenha sido reduzido em função da reserva de usufruto.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

SELIC. APLICAÇÃO COMO JUROS DE MORA. AUTORIZAÇÃO LEGAL.

O CTN autoriza a lei a dispor amplamente sobre as taxas de juros de mora.

CSLL

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM PROCEDIMENTO DECORRENTE. CONSEQÜÊNCIAS.

O auto de infração lavrado em procedimento decorrente tem o mesmo destino do lavrado no procedimento matriz, devido à existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 24/07/01 (fls. 356), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 22/08/01 (protocolo às fls. 357), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que está incorreta a acusação por ganho não oferecido à tributação ou perda indedutível. Há que se reconhecer que ganho/perda de capital por alienação/baixa de bens do ativo permanente, são fatos díspares e antagônicos;
- b) que, considerando o art. 195 do RIR/94, encontra-se fixado que na determinação do lucro real serão adicionados: custos



despesas, perdas, encargos, provisões indedutíveis na apuração do lucro real. Resta evidente que a perda de capital, para ser indedutível, deve estar estabelecida em norma legal específica, uma vez que o normal é a dedutibilidade;

- c) que a glosa fiscal poderia estar dirigida à indevida apropriação integral do prejuízo no momento da alienação das ações. É do Fisco a afirmação de que tal perda, então, seria amortizável e dedutível nos períodos-base subseqüentes ao evento;
- d) que, decorre do apontado que é o Fisco quem afirma que a recorrente tão só teria antecipado despesa. Assim está a dizer que a infração consistiria em inobservância ao regime de competência. Assim, mais uma vez falta relação entre o fato e a norma que deveria ter sido indicada. É que no caso estar-se-ia então, diante da hipótese de postergação no pagamento do IRPJ/CSLL, nos termos constantes do art. 219 do RIR/94;
- e) que, no caso, quando se constata que é o Fisco quem afirma ter havido reconhecimento antecipado do custo/despesa, só dedutível em períodos posteriores, resta evidente que se estaria então diante da figura da postergação, que reclama regime próprio, a impedir a pretensão deduzida no auto de infração;
- f) que, mesmo se possível admitir a figura ganho/perda na operação realizada em 29/08/96, resta evidente que teria o Fisco que ter respeitado o regime de tributação da recorrente, no período-base, isto é, o que consta, inclusive de sua declaração de rendimentos entregue, ou seja: a tributação segundo os resultados pelo lucro real anual;
- g) que, sendo anual o período de apuração – 01/01/96 a 31/12/96, comprovado pela declaração de rendimentos, só em 31/12/96 se completou o ciclo de nascimento do fato gerador. Resta, portanto, que qualquer exigência do Fisco teria que corresponder ao período de apuração completo, ainda que em razão de ajuste a ser processado na apuração do lucro real na última data apontada;
- h) que a decisão de primeira instância reconhece (fls. 349), que os artigos apontados como infringidos não são aplicáveis, reiterando a validade do procedimento, fica evidente as seguintes irregularidades, pois o Fisco: a) considerou que o período de apuração do resultado da recorrente tinha acontecido em um único mês, ou seja, agosto/96; b) adotou como fato gerador, a data de 31/08/96, ao invés de 31/12/96; c) tomou indevidamente o valor de R\$ 50.680.993,65, no mês de agosto, sem considerar os demais resultados do período, inclusive pelo cálculo do adicional de 10%, tendo excluído tão só o limite mensal de R\$ 20.000,00; d) considerou como data de vencimento da exigência a de 30/09/96; e) deixou de proceder o ajuste da base de cálculo do IRPJ devido, com a dedução da CSLL;



- i) que o tratamento dado pela fiscalização foi o da tributação própria de ganho de capital da pessoa física, já que sem comunicação com os demais resultados contabilizados pela pessoa jurídica;
- j) que o Fisco fez as seguintes afirmações: 1) o procedimento adotado é inadequado; 2) correspondeu a negócio voluntário de constituição de usufruto; 3) ninguém celebra contrato que resulte prejuízo; 4) que existindo representação monetária delimitada e quantificada deve ser objeto – usufruto – de registro contábil e não constar de meras notas explicativas; 5) que segundo a ótica da vendedora ao negociar a nua-propriedade por 10 quando estava a propriedade plena registrada por 60, estabeleceu que a diferença 50 representa o valor do direito real instituído, considerado o prazo de 15 anos, decorrente daí a mensuração do direito tratado. Indaga-se ainda que parecendo óbvio, tão só isso basta para criar obrigação tributária, que exige, como sabido, lei ordinária para criar obrigação? A resposta só pode ser negativa;
- k) que, se a glosa se deu em relação ao prejuízo apontado pela recorrente, teria o Fisco, que apontar o fato e a norma que impediria a dedutibilidade. É que para o caso o princípio aplicável é o de que todos os custos despesas, gastos e perdas são dedutíveis, salvo direta previsão legal em sentido contrário;
- l) que não há no RIR/94, a proibição da indedutibilidade, as operações estavam devidamente registradas;
- m) que se encontram na decisão afirmações contraditórias. Se a recorrente apurou prejuízo, se reteve o que já possuía, se entende o julgador que o valor do usufruto deve ser acrescentado à nua propriedade para, posterior tributação por ocasião da alienação, não há como justificar a acusação de acréscimo patrimonial na alienante, que ademais seria amortizável pelo número de anos de sua duração, segundo o mesmo.

Às fls. 539, o despacho da DRF em Ribeirão Preto - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente.

Na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1997, tempestivamente apresentada pela recorrente (fls. 17/43), constata-se que houve a opção pela apuração do lucro real anual, ou seja, a empresa resolveu tributar seus resultados nos termos da Lei nº 8.541/92, conforme seus artigos, 3º, 23 e seu § 1º, 25, 28, 41 e 42 da Lei nº 8.541, de 23.12.92:

“Art. 3º - A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal.”

“Art. 23 - As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.

§ 1º - A opção será formalizada mediante o pagamento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro de início de atividade.”

*“Art. 25 - A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23, desta Lei, **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano** ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta Lei.”*

*Art. 28. As pessoas jurídicas que optarem pelo disposto no art. 23 desta lei, **deverão apurar o imposto na declaração anual do lucro real**, e a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será:*

I - paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual quando positiva;



“Art. 41 - A falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto sobre a Renda mensal, no ano-calendário, implicará o lançamento, de ofício, observados os seguintes procedimentos:

I - para as pessoas jurídicas de que trata o art. 5º desta Lei o imposto será exigido com base no lucro real ou arbitrado;

II - para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado.”

“Art. 42 - A suspensão ou a redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção prevista no art. 23 desta Lei sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento integral com os acréscimos legais.”

Assim, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real que optaram pelo recolhimento do imposto com base no lucro por estimativa, devem apurar o lucro real somente ao final do período-base, ou seja, 31 de dezembro.

Contudo, a fiscalização procedeu a lavratura do auto de infração (fls. 06), tomando como base a tributação pelo lucro real mensal, considerando a glosa do prejuízo na alienação da participação societária no mês de agosto de 1996. A partir daí, levou à tributação nesse mesmo mês, o valor de R\$ 50.680.993,65, conforme exposto no Termo de Constatação (fls. 230):

“Valor do bem registrado na contabilidade: R\$ 60.865.399,95.
O contribuinte apropriou integralmente no resultado do período o valor contábil correspondente à alienação da propriedade plena (nua-propriedade + usufruto).

Valor pago pela Compradora/Nua-Proprietária: R\$ 10.184.406,30.
Considerando o prazo de retenção do direito de usufruto por parte da vendedora por 15 anos.

Valor registrado na contabilidade sob a ótica da usufrutuária como um prejuízo não operacional: R\$ 50.680.993,65, resultante da diferença entre o valor total do bem e o valor pago pela Compradora/Nua-Proprietária, ignorando a retenção do seu direito de usufruir do bem.”

A partir da vigência da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, devia pagar o imposto de renda mensalmente, cumprindo-lhe, para tanto, apurar a cada mês os seus resultados, com observância da legislação



comercial e fiscal (art. 3º da Lei nº 8.541/92). Por conseguinte, pode-se afirmar que a regra geral refere-se ao pagamento do imposto de renda calculado mensalmente com base no lucro real.

Porém, como visto, a própria norma legal facultou ao contribuinte pagar referido imposto mensal, por estimativa, nos termos do artigo 23, e, quando do encerramento do período-base, apurar o imposto anual, com base no lucro real, determinando, assim, eventual diferença entre o imposto devido na declaração e o imposto pago de forma estimativa, durante o ano-calendário. Em havendo diferença de imposto, ele deve ser pago até a data estabelecida para a entrega da declaração de rendimentos anual. Se pago a maior, pode ser compensado ou restituído.

Feita a opção de apuração mensal de resultados ou através de estimativa, o contribuinte deverá seguir as regras próprias de um ou de outro, conforme o caso, não podendo mesclar os procedimentos; quando muito, desistir de sua opção pelo pagamento com base no lucro estimado (art. 23, §§ 2º e 3º).

A opção pelo lucro presumido ou por estimativa pressupõe o pagamento do imposto mensal (Lei nº 8.541/92, arts. 13, § 2º e art. 23, § 1º), sem o que a empresa cai na regra geral do pagamento mensal com base no lucro real determinado na escrituração comercial e fiscal. Seus resultados devem ser apurados mensalmente e, com base neles, pago o tributo mensalmente.

Em caso análogo, a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pela impossibilidade do Fisco alterar a opção da pessoa jurídica, conforme Acórdão nº 107-02.341, de 04 de julho de 1995, cuja ementa tem a seguinte redação:

“LUCRO REAL – A falta de pagamento mensal do imposto de renda de empresa que não optou pelo lucro presumido (Lei nº 8.541/92, art. 13, § 2º) ou estimado (lei cit. art. 23, § 1º), e tampouco mantém escrituração regular para ser tributada com base no lucro real mensal, enseja o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica (Lei cit. art. 41, II). Em tal situação, descabe ao fisco lançar o imposto mensal com base no lucro presumido, posto que a opção por esta forma de tributação é uma faculdade do contribuinte (lei cit., art. 13, “caput”).”



No caso sob julgamento, a empresa efetuou a tributação dos seus resultados apurados no ano-calendário de 1996, com base no lucro real anual. A fiscalização não observou a opção exercida pela contribuinte e efetuou o lançamento de ofício com base no lucro mensal, exercendo a prerrogativa exclusiva da contribuinte, desviando-se da lei, e tornando, assim, insubsistente o procedimento.

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 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. “

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:

*“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá 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 atuante 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.

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.

(...)

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 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):

“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 e, principalmente, respeitar a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

No caso, os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização, como supostamente violadas, quer dizer, inexistindo subsunção dos fatos às normas, não procede a violação daquelas normas jurídicas invocadas.

Versando hipótese hipótese semelhante, este Conselho através de julgado de que foi Relatora a ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, já teve oportunidade de consignar em ementa:

“Nula é a decisão cujos fundamentos não guardem correlação com os fatos revelados nos autos. Preliminar acolhida”. (Acórdão nº 106-10.818)

O ato praticado padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado.

Isto posto, entendo que, no caso sob análise, constatamos a nulidade do procedimento fiscal em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido no dimensionamento do fato gerador e no período de incidência do



imposto, que seria sobre bases anuais enquanto que o lançamento se deu sobre bases mensais, refletindo-se, conseqüentemente, no montante do tributo devido.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto .

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2002


PAULO ROBERTO CORTEZ