



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

Processo nº 11080.003384/2005-17
Recurso nº 165.426 Voluntário
Acórdão nº **1101-000.331 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de julho de 2010
Matéria CSLL
Recorrente EDISON FREITAS DE SIQUEIRA ADVOGADOS S/C
Recorrida 5ª TURMA – DRJ – PORTO ALEGRE - RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

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 recursos interpostos por EDISON FREITAS DE SIQUEIRA ADVOGADOS S/C.

ACORDAM os membros da **1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, DECLARAR A NULIDADE do lançamento por vício formal. Votaram pelas conclusões o Presidente Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Shelley Henrique Dalcamim e Edeli Pereira Bessa, que fez declaração de voto. Divergiu o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que fez declaração de voto. Fez sustentação oral o patrono da recorrente, o Dr. Vinícius Santos, OAB RS 68.692

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

Presidente

JOSÉ RICARDO DA SILVA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/12/2012 por JOSE RICARDO DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/09/201

3 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 12/12/2012 por JOSE RICARDO DA SILVA

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Shelley Henrique Dalcamim, José Ricardo da Silva e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente).

CÓPIA

Relatório

EDISON FREITAS DE SIQUEIRA ADVOGADOS S/C, sociedade civil já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 256/282), contra o Acórdão nº 14.340, de 14/11/2007 (fls. 237/240), proferido pela colenda 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de fls. 24 e 25, relativo a multas de ofício isoladas.

As penalidades aplicadas decorrem da compensação de IRRF e CSLL, levada a efeito em Dcomp apresentada em 10-/01/2005, cujos valores foram considerados não declarados tendo em vista o crédito informado se tratar de natureza não tributação, representado por obrigações da Eletrobrás.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 33/55, com as seguintes alegações:

- os autos de infração são nulos por cerceamento de direito de defesa. Isso porque neles teria ocorrido inversão entre os valores das multas, sendo a de R\$ 4.721,26 indicada com referente à compensação considerada não declarada de CSLL e a de R\$ 35.632,36 à de IRRF. O erro na indicação do valor também seria causa de nulidade, por infração ao art. 11 do CTN;
- a compensação declarada era possível, o que torna improcedente o lançamento das multas isoladas;
- os débitos já haviam sido pagos antes da Dcomp, sendo que os Darf foram preenchidos com o CNPJ e o nome de outra pessoa jurídica, sendo sua retificação solicitada em 23/05/2005 (Redarf, fls. 79). A Dcomp, portanto, foi apresentada equivocadamente, sendo tal equívoco decorrente “do relatório de apoio para emissão de certidão de regularidade fiscal emitido naquela oportunidade (janeiro de 2005), no qual foram apontados como pendentes os débitos” que posteriormente vieram a constar na Dcomp; e
- o percentual da multa é confiscatório.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA INDICAÇÃO DO TRIBUTOSUJA COMPENSAÇÃO OCASIONOU O LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. VALIDADE.

Uma vez que a própria autuada pôde constatar o engano, não configura cerceamento de direito de defesa o equívoco na indicação do tributo cuja compensação ocasionou o lançamento de multa de ofício isolada.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

Às Delegacias de Julgamento não compete pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CABIMENTO. POSTERIOR EXTINÇÃO DO DÉBITO MEDIANTE REDARF.

Considerada não declarada a compensação, cabível o lançamento de multa de ofício isolada; a extinção do débito compensado, mediante Redarf posterior ao lançamento de ofício, não torna insubsistente a multa.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 19/05/2005 (fls. 32), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 14/06/2005 (fls. 33), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que são nulos os autos de infração, nos termos do art. 11 do Decreto nº 70.235/72, pois o autuante vinculou de forma equivocada o valor das multas isoladas decorrentes das duas autuações fiscais com os tributos em questão, CSLL e IRRF, sendo apontado que o valor de R\$ 35.632,36, aplicado a título de multa isolada se referia a IRRF e que o valor de R\$ 4.721,26, aplicado a título de multa isolada se referia a CSLL, quando o que se presume é que as informações devem ser ao contrário, conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 03;
- b) que o auto de infração não respeitou os requisitos estabelecidos pelo art. 11 do Decreto 70.235/72, pois se verifica flagrante divergência entre o termo de verificação e o auto de infração quanto ao valor do crédito tributário constituído;
- c) que os débitos objeto de compensação, conforme planilha exposta, já se encontram pagos pela empresa e por equívoco foram indevidamente inseridos em compensação;
- d) que os créditos relativos a debêntures da Eletrobrás são líquidos, certos e exigíveis. Estes créditos, ao lado de sentenças judiciais transitadas em julgado, são compensáveis;
- e) que existe reciprocidade de débitos, liquidez das dívidas, exigibilidade atual das prestações e são homogêneas;
- f) que a recorrente, em 10/01/2005, encaminhou pedido de compensação, via DCOMP, porém, os débitos descritos já se encontravam quitados, ao tempo do encaminhamento do pedido. O equívoco ocorreu por conta do relatório de apoio para emissão de certidão de regularidade

fiscal, no qual foram apontados como pendentes de pagamento os débitos descritos;

- g) que, com o reconhecimento pela própria Receita Federal de que, antes de encaminhar a compensação em 10/01/2005, já houvera realizado o pagamento dos débitos, temos que o pedido de compensação encaminhado pela Dcomp, não poderia surtir de fato nenhum efeito jurídico. Ora, a compensação é forma de pagamento de tributos e não se pode pagar aquilo que já foi devidamente adimplido;
- h) que o percentual da multa de ofício de 75% é confiscatório.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRO JOSÉ RICARDO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, a matéria sub judice trata da multa isolada de 75% em dois autos de infração, sendo o primeiro (fls. 24), no valor de R\$ 4.721,26, para exigência da multa incidente sobre a CSLL compensada indevidamente e o segundo (fls. 28), no valor de R\$ 35.632,36, para exigência da multa incidente sobre o IRRF compensado indevidamente.

Na defesa inicial, a contribuinte suscitou a preliminar de nulidade do lançamento, por desrespeito ao artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que o auto de infração no valor de R\$ 4.721,26 deveria ser aquele relativo ao IRRF e o auto de infração de R\$ 35.632,36, seria o correspondente a CSLL, conforme flagrante divergência entre o termo de verificação fiscal (fls. 03) e os autos de infração lavrados que correspondem a exigência tributária propriamente dita.

A turma de julgamento de primeiro grau rejeitou a preliminar de nulidade nos termos do excerto abaixo extraído do voto recorrido:

As causas de nulidade são *numerus clausus*, relacionadas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Assim, são nulos tão-somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Portanto, o mero equívoco na indicação do tributo indevidamente compensado só seria causa de nulidade caso ocorresse cerceamento do direito de defesa.

No entanto, esse equívoco foi prontamente percebido pela autuada. Assim, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, ainda mais tendo em vista que não há contestação no tocante à natureza dos débitos objeto de compensação ou de seus valores. Pelo contrário, tanto a autuada pôde identificar corretamente os débitos, os quais, inclusive, alega que já haviam sido pagos.

Com a devida vênia, ousou discordar desse entendimento, pois o processo administrativo fiscal tem por finalidade primeira, o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado, tanto pela autoridade autuante, quanto 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 do atendimento das normas que regem o PAF, as quais encontram-se delineadas no Decreto nº 70.235/72, no caso, mais especificamente em seu artigo 10, abaixo transcrito:

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

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(...)

Em que pese a turma julgadora considerar que, tendo a autuada percebido o equívoco, não há que se falar em cerceamento de defesa, 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.”

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, bem como propor exata aplicação da penalidade.

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; d) a imposição de penalidade.

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.

Com 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 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 da Receita Federal do Brasil, 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 penalidade aplicável.

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. 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.”

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 o exato valor da penalidade cabível, independentemente do fato de o contribuinte perceber ou não o equívoco cometido pelo Fisco.

Assim, verificado que os autos de infração não preenchem os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o artigo 10 do Decreto 70.235/72, é manifesta a sua nulidade.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 9 de julho de 2010. 9 de julho de 2010

José Ricardo da Silva