



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

lam-1

Processo nº : 13709.000948/93-85
Recurso nº : 111.680
Matéria : IRPJ - Ex: 1991
Recorrente : GEOMECÂNICA S/A - TECNOLOGIA DE SOLOS, ROCHAS E
MATERIAIS
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 11 de novembro 1996
Acórdão nº : 107-03.574

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - É nula a notificação de lançamento que não preencha os requisitos formais indispensáveis, previstos nos incisos I a IV e parágrafo único do art. 11 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
GEOMECÂNICA S/A - TECNOLOGIA DE SOLOS, ROCHAS E MATERIAIS.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, **ACATAR** preliminar de nulidade levantada pelo Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jonas Francisco de Oliveira e Paulo Roberto Cortez, que rejeitavam a preliminar.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 OUT 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

Recurso nº : 111.680

Recorrente : GEOMECÂNICA S/A. - TECNOLOGIA DE SOLOS, ROCHAS E
MATERIAIS

RELATÓRIO

GEOMECÂNICA S/A - TECNOLOGIA DE SOLOS, ROCHAS E MATERIAIS empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Chefe do SERCO da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro que manteve o lançamento.

A exigência fiscal decorre de revisão interna na declaração de rendimentos onde foi constatado prejuízo fiscal indevidamente compensado (art. 154, 382 e 388, inciso III do RIR/80 (Decreto nº 85.450) e art. 8º do DL nº 2.429/88 e art. 14 da Lei nº 8.023/90.

Inconformada com a exigência fiscal, (AR de fls. 28) a recorrente apresentou impugnação (de fls. 01/03) donde em síntese alega que:

a) a matéria em debate já foi objeto do processo nº 13709.000063/93-68, originado pela impugnação do resultado da Solicitação de Retificação do Lançamento Suplementar (SRLS) nº 72/92;

b) no período-base 01/04/89 a 31/12/89 apurou-se lucro real cuja compensação com parte do prejuízo fiscal do período base anterior (01/01/89 a 31/03/89) foi glosada. - A impugnante, em sua peça impugnatória reporta-se a esta glosa, motivo do lançamento, objeto da SRLS nº 72/92 (cópia às fls. 29/69) e do processo nº 1379.000063/93-68 , uma vez que o lançamento atual (exercício de 1991) decorre justamente da inexistência de saldo de prejuízo fiscal a compensar relativo ao período-base em que, segundo seu entendimento, teria ocorrido a cisão parcial.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

c) foi apurado prejuízo fiscal no valor de Cz\$ 643.212.000,00 no período de 01/01/89 a 31/03/89; realizando ao final do período uma cisão parcial, mantendo 70% do seu patrimônio líquido original;

d) o prejuízo apurado em 31/03/89 foi corrigido em 31/12/89, representando o valor de Ncz\$ 678.797,89, utilizando no exercício de 1990, período-base de 01/04/89 a 31/12/89.

Em informação fiscal a autoridade fiscalizadora informa que:

a) a impugnante informou no item 14/32 do formulário I da declaração original, a título de compensação de prejuízo fiscal (exercício de 1990 - período-base encerrado em 1989, valoração, que segundo a malha-fazenda não havia nenhum saldo de prejuízo fiscal a compensar).

Conforme reza o art. 33 da Lei nº 7.450/85, com a redação do art. 11 do DL nº 2.323/87, a pessoa jurídica cindida deve realizar o balanço e demonstração de resultado e determina o lucro real na data da cisão, como tal considerada a data da liberação que aprová-la (IN SRF 77/86, ITEM 54). No presente caso em questão esta data é 31/12/88, conforme constou da Ata da 27ª Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária (AGOE) e seus anexos, Protocolo de Cisão e Laudo de Avaliação (cópias às fls. 33/51).

Realizado o balanço em 31/12/88, foi tomado como base pela empresa em conformidade com a determinação legal, que manda apurar o lucro real com base em balanço levantado, no máximo, até 30 (trinta) dias antes da data da deliberação da cisão (IN SRF 77/86, item 5.5). Assim, como o balanço que serviu de base à apuração do lucro real referente à cisão foi levantado em data coincidente com a do encerramento do período base de 01/01/88 a 31/12/88, deveria ter sido apresentada uma única declaração de rendimentos, relativa a todo o período-base, até 31/01/89, último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei nº 7.450/85, art. 33 - II (DL nº 2.323/87, art. 11). A declaração em tela, segundo o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

demonstrativo de fls. 11, foi arquivada sob o nº 1094901 e, embora não fosse apresentada como declaração de cisão parcial, como de fato o é, nela apurou-se lucro real tributável.

A declaração do “período-base” de 01/01/89 a 31/03/89, arquivada sob o nº 1094916 (cópia às fls. 57/62), refere-se a balanço intermediário levantado em 31/03/89 (cópia às fls. 52), data na qual, conforme se expôs, não ocorreu evento algum, encontrando-se a empresa já cindida. Portanto, tal declaração foi apresentada, por assim dizer, “gratuitamente”, sendo o seu “prejuízo fiscal” fictício, incompensável, porque inexistente à luz da legislação fiscal vigente.

Desta forma, não há porque compensar qualquer saldo deste “prejuízo fiscal” com o lucro real apurado no exercício de 1991, sequer após o rateio proporcional à parcela do patrimônio líquido remanescente, visto que a cisão, para fins tributários, ocorreu em 31/12/88 e na declaração correspondente não se apurou nenhum prejuízo fiscal.

A autoridade de Primeira Instância julgou procedente a ação fiscal, através da decisão de fls. 70 a 72, que está assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Inadmissível, tributariamente, a compensação de qualquer parcela de prejuízo fiscal determinado com base em balanço intermediário levantado após a cisão e apurado em período-base parcial, quando comprovado que a cisão ocorreu no encerramento de período-base anterior.”

Cientificada da decisão em 29/07/96 a recorrente apresentou recurso voluntário que transcrevemos a seguir:

“Pela Recorrente:

GEOMECÂNICA S/A. TEC: DE SOLOS, ROCHAS
E MATERIAIS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

Proc. nº 13709.000948/93-85

1. Objetiva o presente recurso haver a reforma da v. decisão de fls., que confirmou o lançamento original, sem reparo.

2. A matéria em debate é extreme de controvérsia em seus elementos de fato.

3. No período de 1/1 a 31/3/89, a suplicante apurou um prejuízo no valor nominal de Cr\$ 64.212.000,00.

Na mesma data foi realizada uma cisão parcial, mantendo a suplicante 70% do seu patrimônio líquido original.

4. O prejuízo apurado no balanço de 31/3/90, foi corrigido para 31/12/89, o que representou um valor de Cr\$ 678.797,89.

Neste ano, a suplicante utilizou apenas parcialmente a perda no montante de Cr\$ 173,824,91, renascendo um saldo de Cr\$ 504.972,98.

5. Resumidamente a compensação do prejuízo obedeceu ao seguinte esquema:

Prejuízo Exercício Jan/Mar/89.....	64.212
Índice de Correção.....	9.5712
Correção.....	<u>614.585</u>
Prejuízo corrigido.....	678.797
Prejuízo compensado.....	173.825
A Compensar.....	<u>504.972</u>

6. A decisão recorrida entendeu que o lançamento era procedente, sob o fundamento de que:

“De acordo com o art. 33 da Lei 7.450/85, com a redação do art. 11 do DL-2.323/87, a pessoa jurídica cinciada deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da cisão, como tal considerada a data da deliberação que aprová-la (ON SRF 77/86, item 5.4). No caso em questão esta data é

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

31/12/88, conforme consta da Ata da 27ª Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária (AGOE) e seus anexos, Protocolo de Cisão e Laudo de Avaliação (cópia às fls. 33/51).

O balanço levantado em 31/12/88 foi tomado como base pela empresa em conformidade com a determinação legal, que manda apurar o lucro real com base em balanço levantado, no máximo até 30 (trinta) dias antes da data da deliberação da cisão (IN SRF 77/86, item 5.5). Assim, como o balanço que serviu de base à apuração do lucro real referente à cisão foi levantado em data coincidente com a do encerramento do período-base de 01/01/88 a 31/12/88, deveria ter sido apresentada uma única declaração de rendimentos, relativa ao período-base até 31/01/89, último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei 7.450/85, art. 33-II (DL 2323/87, art. 11)). A declaração em tela, segundo o demonstrativo de fls. 11, foi arquivada sob o nº 1094901, e, embora não fosse apresentada como declaração de cisão parcial, como de fato o é, nela apurou-se lucro real tributável.”

7. Data vênia, a observação é equivocada.

Em anexo junta à suplicante a AGO/AGE de cisão realizada em 6/3/91, e respectivos anexos, correspondentes ao protocolo de cisão e ao laudo de avaliação que tomou em conta o patrimônio líquido.

Como se vê do verso da ata, o registro na JUCERJA foi em 18/6/91, sob o nº 203.192.

8. Não é, por conseguinte, exata data vênia, a afirmativa de que nenhum ato foi praticado em março/91 e que a cisão foi liberada em 31/12, i.é, em data coincidente com o término do exercício social, sendo assim, irrelevante os prejuízos apurados no ano-base de 1991.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

9. Como se demonstrou a cisão foi processada por deliberação societária no mês de março de 1991 e se pretendeu apenas compensar os prejuízos apurados no período janeiro/março de 1991, cujo valor não é objeto de contestação, e que foram considerados pro-rata do patrimônio líquido transferido por cisão, e assim mesmo, parcialmente, sendo dedutíveis contra os resultados do ano-base.

10. Data vênua, idêntica conclusão se chegaria se fosse adotado os próprios parâmetros que a decisão recorrida considerou para acolher o lançamento.

11. Em outras palavras, se não fosse considerado balanço intercalar a 31/3, os resultados negativos apurados no 1º trimestre, terminariam por ser dedutíveis contra os lucros apurados em 31/12 do ano-base.

12. Em última análise foi o que ocorreu, só que os resultados considerados foram apurados no balanço de março/91, e obviamente seriam os mesmos se fossem considerados em dezembro do mesmo ano.

13. Por estes motivos, reporta-se a suplicante aos documentos que junta em anexo demonstrado que a decisão recorrida elaborou num equívoco de fato, ou seja, de que a cisão foi deliberada efetivamente em março de 1991 e não em 31/12/90, em razão pela qual os prejuízos apurados no período janeiro a março/91, cujo valor não se discute podem ser aproveitados para efeitos fiscais."

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

V O T O

Conselheiro Francisco de Assis Vaz Guimarães, Relator

O recurso preenche todas as formalidades estabelecidas em lei. Dele tomo conhecimento.

No caso dos autos, há uma preliminar a ser argüida cuja aceitação por esta Câmara afastará de imediato o exame do mérito.

Cabe lembrar aos membros deste Colegiado, que, reiteradas vezes, esta Câmara vem negando provimento a recursos de ofício interpostos por autoridades julgadoras de primeira instância, relativamente à matéria que será objeto do presente voto, como também, tem decidido a favor do contribuinte, quando este, em seu recurso, argüi a nulidade do lançamento efetuado, na hipótese em que a Notificação de Lançamento não contém os requisitos formais necessários à sua elaboração.

De outro lado, verifica-se que a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes tem se pautado no sentido de não ser nula a exigência contida em Notificação de Lançamento quando atendidos os requisitos estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72. Nesse sentido veja-se os acórdãos nºs 102-24.301, de 23 de agosto de 1989, e 105-3.199, de 10 de abril de 1989, que estão assim ementados:

Acórdão nº 102-24.301

“IRPJ - NULIDADE - Não é nula a notificação que atenda aos requisitos estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72”

Acórdão nº 105-3.199

“PRELIMINAR - Exigência Fiscal - Ineficácia - A exigência fiscal formaliza-se em auto de infração ou notificação de lançamento, nos quais deverão constar, obrigatoriamente, todos os requisitos previstos em lei. A falta de realização do ato na forma estabelecida em lei torna-o ineficaz e invalida juridicamente o procedimento fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

Em contraposição ao acima exposto, poder-se-ia afirmar que a falta de qualquer requisito previsto em lei implicaria em nulidade do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Tal afirmativa, no entanto, tem que ser analisada com certo cuidado, uma vez que irregularidades formais, passíveis de serem sanadas por outros meios, ou, que, em função de sua natureza sejam irrelevantes, não tem o condão de anular o ato administrativo, como nos dá ciência, diversos Acórdãos deste Conselho de Contribuintes, dos quais cabe destacar o de nº 103-11.387, de 15 de julho de 1991, que esta assim ementado:

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A ausência do dispositivo legal infringido no auto de infração não enseja sua nulidade quando a descrição dos fatos autoriza o sujeito passivo a exercer amplamente seu direito de defesa, provado esse aspecto pelas alentadas petições apresentadas nas fases impugnatórias e recursal”.

No caso dos autos, conforme se verifica pelo exame da notificação de lançamento que suporta a exigência fiscal, não consta daquele documento o nome do servidor responsável pela emissão nem o número de sua matrícula. Trata-se, portanto, de ausência de requisito formal indispensável para a regular constituição do crédito tributário, razão pela qual impõe-se a declaração de sua nulidade pelos motivos a seguir expostos:

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 o 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

regularmente constituída, não obstante, em certos casos, haver a colaboração do sujeito passivo no fornecimento de informações necessárias à elaboração daquele ato administrativo.

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 dão ensejo, à figura do lançamento, como instrumento empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em sua obra “Compêndio de Direito Tributário”, p. 389, segundo volume, - 2ª edição, tece os seguintes comentários a respeito desse ato privativo da autoridade administrativa:

“Uma vez nascida a obrigação tributária, pela ocorrência do fato gerador respectivo, mister se faz o concurso de alguma pessoa para constatar tal realidade, e formalizar o crédito tributário. O Código Tributário Nacional esclarece que somente o sujeito ativo, através da autoridade administrativa, é que tem competência para realizar o lançamento (art. 142: “competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”). Portanto, o lançamento tributário é um ato ou uma série de atos exclusivo, privativo, específico, da autoridade administrativa, que culmina num ato jurídico administrativo (Américo Masset Lacombe, Ives Gandra da Silva Martins, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges e outros). Outra pessoa, diferente da autoridade administrativa, não pode realizar o lançamento tributário. Somente quando procedido através da autoridade administrativa é que o lançamento tributário passa a ter eficácia jurídica. A competência para a realização do lançamento tributário é inerente às autoridades administrativas fiscais. Trata-se de ato de administração que compete ao governo através de seus servidores, dotados de atribuições privativas, existindo vários atos para a obtenção de um ato final.” (grifamos).

DE PLÁCIDO E SILVA, em sua obra “Vocabulário Jurídico”. Vol. I, p. 200, 2ª edição, assim conceitua Autoridade Administrativa:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

“Designação dada à pessoa que tem o poder de mando ou comando em um departamento público, onde se executam atos de interesse coletivo ou do Estado.

Neste sentido, também, se diz autoridade pública, e, segundo a subordinação do departamento à unidade administrativa, a que pertence, ainda se diz que a autoridade administrativa é federal, estadual ou municipal se pertencente à União, aos Estados ou aos Municípios.”

Nessa mesma obra, o referido autor esclarece (p.199):

“**AUTORIDADE.** Termo derivado do latim *autoctoritas* (poder, comando, direito, jurisdição), é largamente aplicado na terminologia jurídica, como o poder de comando de uma pessoa, o poder de jurisdição ou o direito que se assegura a outrem para praticar determinados atos relativos a pessoas, coisas ou atos.

Desse modo, por vezes, a palavra designa a própria pessoa que tem em suas mãos a soma desses poderes ou exerce uma função pública, enquanto, noutros casos, assinala o poder que é conferido a uma pessoa praticar certos atos, sejam de ordem pública, ou sejam de ordem privada.

Em sentido geral, assim, autoridade indica sempre a concessão legítima outorgada à obedecidos ou acatados, porque eles têm o apoio do próprio direito, seja público ou seja privado. Assinala a competência funcional ou o poder de jurisdição.

Autoridade. Por vezes, sem fugir ao rigor de seu sentido etimológico, significa a força obrigatória de um ato emanado da autoridade. E assim se diz a autoridade da lei ou a autoridade de um mandado judicial.”

Em fase do exposto, pode-se concluir que sendo o lançamento de competência privativa da autoridade administrativa, qualquer que seja a modalidade adotada - declaração, de ofício ou por homologação - este só se completará com a manifestação da referida autoridade, que, no âmbito da legislação tributária federal, corresponde à atuação do Auditor Fiscal de Tesouro Nacional, no efetivo exercício de suas atribuições de fiscalização e lançamento de tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional.

Isto posto, passemos ao exame das normas contidas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

Em relação 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.”

No que respeita a Notificação de Lançamento, o art. 11 do Decreto nº 70.235/72, dispõe:

“Art. 11 - A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I** - a qualificação do notificado;
- II** - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III** - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV** - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”

Dos dispositivos acima transcritos verifica-se a existência de duas espécies de autuações 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.

A segunda espécie refere-se à atuação interna, consistente na revisão das declarações prestadas, confrontando-as com elementos disponíveis da qual poderá resultar lançamento até por infração a dispositivo legal. Neste caso, aliás, cumpre notar que a citação “se for o caso” contida no inciso III, não autoriza a omissão da referência ao dispositivo legal infringido, segundo a vontade da autoridade lançadora. Destina-se, exclusivamente, aos casos em que a notificação de lançamento é expedida para exigir tributo que não decorra de nenhuma infração à legislação tributária, como na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

hipótese do lançamento por declaração, pois as informações são prestadas pelo sujeito passivo da obrigação, porém o cálculo do tributo é efetuado pela autoridade fiscal, como, por exemplo, o ITR. Nas demais hipóteses, quando a notificação de lançamento é expedida em razão de infração a legislação tributária, a indicação do dispositivo legal infringido é indispensável, sob pena de ficar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Em ambos os casos denota-se 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, já citados, e não obstante tais atos serem praticados em situações distintas - ação externa ou interna, conforme o caso -, julgo aplicável o ensinamento proferido pelo autor mencionado, no sentido de que o instrumento de formalização da exigência do crédito tributário deve-se 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, inválida, juridicamente, a mencionada peça processual. Quando estabelece a lei certas formalidades, como é o caso, e que considera indispensável 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

Caetano, 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 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." (o grifo não é do original).

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." (grifamos)

De Plácido e Silva, em sua obra, já citada, nos diz ainda que (p. 713, volume II):

"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 habitantes, 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.

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

Acórdão nº : 107-03.574

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, Antônio 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 (p. 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.”

Todos esses esclarecimentos fazem-se necessários, de forma a que resulte claro que a Notificação de Lançamento, não obstante poder (dever) ser expedida pelo órgão que administra o tributo, no caso a Secretaria da Receita Federal, deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a identificação da autoridade administrativa responsável pelo lançamento, ou seja pela exigência contida naquela Notificação.

Pode-se afirmar assim que a identificação do servidor responsável pela expedição da notificação - autoridade administrativa -, mediante a indicação do seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 11, inciso IV), é *condito sine qua non* para validade da peça fiscal, pois, somente assim, pode se atestar se o servidor tem competência legal para praticar aquele ato, ou seja, se a ele foi atribuída por lei a competência relativa à fiscalização e lançamento de tributos e contribuições devidas à Fazenda Nacional.

Note-se, por pertinente, que o parágrafo único do art. 11 do decreto 70.235/72, dispensa a assinatura, e tão-somente esta, nos casos de emissão de notificação de lançamento por processamento eletrônico, mas nunca a identificação do servidor responsável pela emissão da notificação. Ademais, em não sendo o chefe do órgão expedidor o responsável pela emissão da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13709/000.948/93-85

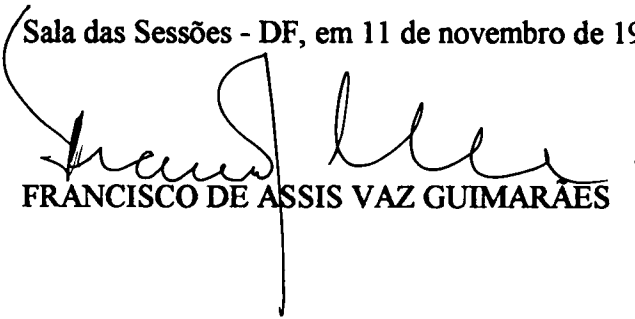
Acórdão nº : 107-03.574

notificação de lançamento, é necessário fazer constar a indicação do ato que autorizou tal servidor a efetuar o lançamento.

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.

Por todo exposto, verificado que os autos não estão preenchendo os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o art. 11 do Decreto 70.235/72, voto no sentido de declarar nula a notificação de lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1996.



FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES