

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

lam/

PROCESSO Nº : 13803.000547/89-99
RECURSO Nº : 109.271
MATÉRIA : IRPJ - Ex.: 1987
RECORRENTE : GRÁFICA REQUINTE LTDA.
RECORRIDA : DRF em SÃO PAULO - SP
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 1996
ACÓRDÃO Nº : 107-03.643

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 GRÁFICA REQUINTE LTDA.

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


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

RECURSO Nº. : 109.271
RECORRENTE : GRÁFICA REQUINTE LTDA.

RELATÓRIO

GRÁFICA REQUINTE LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 64/71, da decisão prolatada às fls. 54/62, da lavra do Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento Suplementar de fls. 35/36, referente ao IRPJ.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que a exigência fiscal é decorrente de revisão interna da declaração de rendimentos da contribuinte, onde foram detectadas as seguintes irregularidades:

a) falta de adição ao lucro líquido da parcela excedente a 5% da receita líquida (item 13 do quadro 10 da declaração de rendimentos), com infração ao artigo 233, combinado com o artigo 387, inciso I do RIR/80;

b) cálculo a menor do adicional do imposto de renda, com infração ao artigo 405, parágrafo 1º do RIR/80.

Irresignada, a empresa impugnou a exigência, fls. 01/13, alegando, em síntese, o seguinte:

1. que não se enquadra na situação prevista em lei para limitar em 5% da receita líquida, do produto fabricado ou vendido, as despesas operacionais pagas a título de royalties;

2. que as importâncias em questão referem-se à remuneração pela exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica e administrativa;

3. que o caso da requerente diz respeito, exclusivamente, às manifestações do direito de autor, que não se confundem com os posicionamentos da propriedade industrial previstas acima;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

4. que, admitindo-se por amor à argumentação, que o limite fosse aplicado à hipótese, referido índice deve ser tomado em função do volume das vendas dos produtos fabricados ou comercializados pela requerente. A empresa produz e venda, tão somente, cartões de felicitações e artigos de papelaria acobertados pelos contratos de licenciamento de “copyright”. Para estes, respeitou-se estritamente o limite legal. Os contratos de agenciamento, para os quais a requerente outorga a terceiros o uso de determinados personagens (como por exemplo, o ursinho carinhoso) ficam fora de tal limite, pelo simples fato de que os produtos são comercializados diretamente pelos terceiros, ou sub-licenciados, recebendo a empresa a remuneração pela transferência da titularidade dos direitos à exploração. Assim, ao sub-licenciado, que industrialize e venda a camiseta com o ursinho, por exemplo, incumbe o respeito ao índice dos 5% de sua receita líquida de vendas;

5. que, no caso dos autos, as despesas com a retribuição correspondente à utilização e exploração econômica de criações intelectuais, acobertadas pelo direito autoral, enquadram-se no conceito de despesas necessárias para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora, dedutíveis para efeito de determinação do lucro real sem qualquer limite;

6. que não devem ser confundidos os pagamentos realizados a título de direitos autorais com royalties. A remuneração pelo uso de marcas, patentes e transferência de tecnologia gera o pagamento de royalties, enquanto que a remuneração pela utilização de direitos de autos gera o pagamento de direitos autorais. As despesas com royalties são limitadas. Aquelas com direitos autorais, não;

7. finaliza com a solicitação, sob pena de cerceamento do direito de defesa, a realização de prova pericial.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento fundamentando suas razões de decidir sob o seguinte ementário:

“Qualifica-se como ‘royalty’ o pagamento em retribuição à utilização e à fruição do direito concernentes à impressão de versos e personagens de propriedade de empresa estrangeira, e como tal, somente será dedutível como custo ou despesa operacional se forem atendidas as condições estabelecidas nos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

artigos 231 a 233 do RIR/80.
LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 18/06/94 (AR fls. 63-V), a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 64/71, protocolo de 15/07/84, onde reprisa os mesmos argumentos apresentados na peça impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de Notificação de Lançamento Suplementar relativa ao imposto de renda pessoa jurídica.

A exigência fiscal refere-se a glosa de despesas relativas ao pagamento de “royalty”, com desobediência às condições estabelecidas nos artigos 231 a 233 do RIR/80.

Entendo que não merece reparo a decisão da autoridade singular, a qual muito bem apreciou a matéria ao expor que:

“... Diante das colocações retro mencionadas, conclue-se que a impressão dos desenhos e dizeres, de propriedade da American Greeting Corporation, pretende ressaltar a qualidade do produto ou, pelo menos, atrair a atenção do consumidor e está amparada pelo código de Propriedade Industrial na qualidade de expressão ou sinal de propaganda.

Destaca-se também o artigo 32 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80:

Serão também classificados na Cédula E, como ‘royalties’, os rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição, exploração de direito, tais como:

IV: exploração de direitos autorais (...).

De todo o exposto entendemos que os pagamentos realizados pelo interessado, representam a remuneração pelo uso ou privilégio de usar um direito, e portanto, devem ser classificados como ‘royalties’. Essa é a orientação contida no Parecer CST nº 1325/84, que trata de assunto semelhante.

.....

Como já exaustivamente demonstrado, a licença para a utilização dos Direitos Autorais consubstanciados nas criações artísticas ‘designs’ e versões da American Greetings Cards, são classificados a título de ‘royalties’ e, portanto, submetem-se aos limite de dedução prevista no artigo 233 do RIR através dos contratos de licenciamento.

A impugnante concede a terceiros licença para produzirem ou venderem

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

produtos portadores dos desenhos de propriedade da American Greetings Corporation.

O objeto do contrato de agenciamento - reprodução de caracteres de propriedade de terceiros com o objetivo de realçar a qualidade de produtos ou mercadorias - tem a mesma natureza do objeto do contrato de licenciamento, portanto, submetem-se às normas específicas que regem os 'royalties'."

O artigo 233 do RIR/80, estabelece que:

"Art. 233 - As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido."

Pelo exposto, verifica-se que a recorrente efetuou pagamentos a título de "royalties", em retribuição à utilização de direitos concernentes à impressão de versos e personagens de propriedade de empresa estrangeira, portanto, sujeita ao limite retro mencionado.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


PAULO ROBERTO CORTEZ

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, RELATOR

No caso dos autos, há um fato que deve ser inicialmente analisado, cuja aceitação por esta Câmara afastará de imediato o exame do mérito.

Cabe lembrar aos membros deste Colegiado, que, reiteradas vezes, esta Câmara tem decidido a favor do contribuinte, quando este, em seu recurso, argui a nulidade do lançamento efetuado, como também, vem negando provimento a recursos de ofício interpostos por autoridades julgadoras de primeira instância, relativamente à matéria que será objeto do presente voto, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

forma estabelecida em lei torna-o ineficaz e invalida juridicamente o procedimento fiscal.

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 sua 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa 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 dá ensejo, portanto, 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: “compete 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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:

“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 para que possa praticar certos atos, sejam de ordem pública, ou sejam de ordem privada.

Em sentido geral, assim, autoridade indica sempre a concessão legítima outorgada à pessoa, em virtude de lei ou de convenção, para que pratique atos que devam ser 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 uma mandado judicial. “

Em face 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 do Tesouro Nacional, no efetivo exercício de suas atribuições de fiscalização e lançamento de tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 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 da 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 atuações da administração fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99

ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 acima 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, 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 tomar-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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 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 (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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 *conditio sine qua non* para validade da peça fiscal, pois, somente, assim, poder-se-á 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 devidos 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 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.

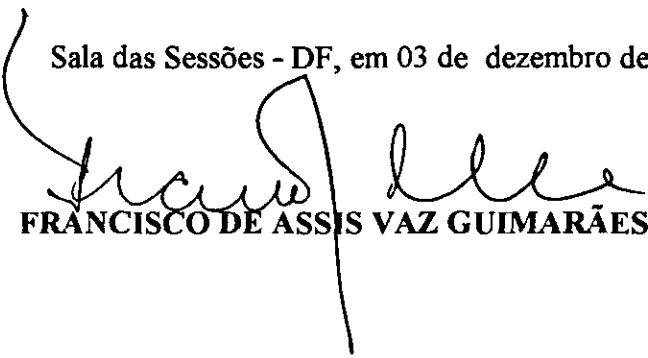


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13803.000547/89-99
ACÓRDÃO Nº. : 107-03.643

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 suplementar.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 1996.



FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES - RELATOR.