



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13808.001236/00-01
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.437 – 1ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria IRPJ e Outros
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSÓRCIO NACIONAL BRASTEMP SC LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997

ÔNUS DA PROVA. Na relação jurídico-tributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada. (Acórdão n° 103-20481, 1° CC)

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dado provimento em parte ao recurso, com retorno à câmara *a quo*. Vencido o Conselheiro José Ricardo da Silva (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes. Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Ad Hoc - Designado para o Voto Vencido

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno (suplente convocado), José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Júnior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 25/08/2009 (fls. 1831), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, tempestivamente, em 26/08/2009, seu Recurso Especial (fls. 1859/1870), para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 1201-00.072, de 14/05/2009 (fls. 1822/1830) cuja decisão, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto, em 25/09/2006, pelo contribuinte Consórcio Nacional Brastemp SC Ltda. (fls. 1771/1789).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova), atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra o contribuinte foi lavrado, em 02/06/2000, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ; Programa de Integração Social - PIS e Contribuição Social (fls. 83/106), com ciência, em 02/06/2000 (fls. 83/106) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 708.934,90, a título de IRPJ, PIS e CSLL, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos referente ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS: Observou a autoridade fiscal, que o regime econômico ou de competência recomendado pela legislação comercial na apuração dos resultados das sociedades por ações (Lei nº 6.404/76, art. 177) foi encapado pela lei tributária para todas as empresas que pagam o imposto de renda com base no lucro real (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, parágrafo 4º), ressalvados os casos especiais estabelecidos na própria legislação fiscal.

Alerta a autoridade fiscal lançadora de com a finalidade de comprovar os dispêndios ocorridos no mês de dezembro, a empresa forneceu a esta fiscalização os documentos relativos às despesas com comissões, fazendo parte deles, as Nota Fiscais de Serviços fls.017 emitida pela empresa Benemar Representações Ltda., no valor de R\$ 117,73, 038 e 039 da Telemax Representações Comerciais Ltda., nos valores de R\$ 30,19 e 14,82 , respectivamente e a 052, emitida pela Jocafi Representações Comerciais Ltda., no valor de R\$

2.842,68 , todas na data de 02/01/97, que somadas perfazem o total de R\$ 3.005,42 com o IR-fonte de R\$ 59,68 . Referida despesa, por infração ao inciso II do artigo 219 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, combinado com os artigos 193, 194, 195 e 197, pela inobservância ao regime de competência dos exercícios financeiros, será objeto da lavratura do competente Auto de Infração.

2 – DESPESAS NÃO COMPROVADAS: Observou a autoridade fiscal, que restou a diferença de R\$ 642.678,53 pendente de apresentação de quaisquer documentos pertinentes aos pagamentos a título de comissões, concluindo pela redução indevida do seu lucro real , considerando ainda que, dentre os documentos acima referenciados , compond o saldo demonstrado nos borderôs de pagamentos acima descritos, constam alguns efetuados sem embasamento da respectiva comprovação com documentos hábeis, no que se refere a nota fiscal emitida pela empresa prestadora dos serviços respectivos, conforme se demonstrou na parte B , no montante de R\$ 216.462,61. O fato da escrituração conter valores não comprovados ou insatisfatórios , conforme aludido na parte A e parte B do item acima, constitui infração ao artigo 242 do Decreto nº 1.041 de 11/01/94, combinado com os arts. 193, 194, 195 -I e 197 (Regulamento do Imposto de Renda 94).

O ato constitutivo do crédito tributário alerta, ainda, de que os valores apurados , constantes da base de cálculo tributável do item 3.1, caracterizados como infringência à dispositivos da legislação tributária vigente constituem insuficiência de pagamentos de tributos e, para tanto, serão efetuados lançamento de ofício , para exigência dos créditos tributários correspondentes conforme prevê o artigo 926 do RIR/99 , aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 04/07/2000 (fls. 108/127) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I decide julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 1735/1751), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que as notas fiscais são insuficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços referentes às comissões, cujos valores foram deduzidos como despesas operacionais;

- que inicialmente cabe ao Fisco demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário. Ao sujeito passivo, entretanto, compete igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada pela autoridade fazendária;

- que sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem os juros de mora equivalentes à taxa Selic para títulos federais;

- que a apreciação de inconstitucionalidade de leis e de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário; visto que se presumem constitucionais todas as normas emanadas pelos Poderes Legislativo e Executivo;

- que fica mantido, os lançamento decorrentes, em consonância com o decidido relativamente ao lançamento principal, de IRPJ.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 24/08/2006, conforme Termo constante às fls. 1752/1753, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 25/09/2006, o seu Recurso Voluntário (fls. 1771/1789), o qual, ao ser apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 1201-00.072, de 14/05/2009 (fls. 1822/1830), cuja decisão foi, por maioria de votos, pelo provimento ao recurso, conforme se verifica de sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA — IRPJ

Exercício: 1997

LANÇAMENTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - Apesar de a fiscalização se caracterizar como uma fase inquisitiva, para a autoridade promover o lançamento em razão de não comprovação de algum aspecto considerado essencial, como a ocorrência de despesas, é necessário que tenha franqueado ao sujeito passivo a oportunidade para realizar tal prova.

Preliminares Suscitadas Rejeitadas.

Recurso Voluntário Provido.

Consta dos autos, que o contribuinte protocolou, em 04/09/2000, o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC, referente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997. Observando, que em 29/04/1998 a contribuinte apresentou a declaração de imposto de renda normal e que em 07/04/1999, apresentou declaração retificadora.

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 25/08/2009, conforme Termo constante às fls. 1831, a Fazenda Nacional interpôs, de forma tempestiva (26/08/2009), o seu Recurso Especial de fls. 1859/1870, com amparo no art. 7º, inciso I, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a autoridade fiscal, além de relacionar as infrações apuradas no corpo dos autos de infração, pormenorizou-as no Termo de Verificação Fiscal em anexo (fls. 77/82), que relata o resultado da auditoria fiscal. Vejamos como as infrações foram descritas e fundamentadas;

- que, em primeiro lugar, informa a autoridade autuante que, entre outros documentos, o contribuinte em epígrafe foi intimado a apresentar o demonstrativo mensal das despesas operacionais declaradas na ficha 05 da Declaração de Rendimentos de IRPJ, referente ao ano-calendário de 1996;

- que após a apresentação dos documentos solicitados, apurou que o contribuinte não observou o regime de competência determinado pela legislação comercial e tributária para apuração da base de cálculo do IRPJ, do PIS (Repique, períodos de apuração: janeiro e fevereiro) e da CSLL, eis que algumas notas fiscais de serviços de comissão emitidas em 02/01/1997 foram escrituradas no ano-calendário de 1996. O montante de despesas glosadas, excluindo o valor do IRRF, consubstanciou o valor de R\$ 2.954,74;

- que, como visto, o v. Acórdão ora recorrido entendeu que a autoridade fiscal não poderia promover o lançamento em razão de não comprovação de algum aspecto considerado essencial, como a ocorrência de despesas, sem que fosse franqueado ao sujeito passivo a oportunidade, para realizar tal prova;

- que Fisco constatou ainda, durante a análise da documentação de suporte à escrita contábil e fiscal da autuada, que inexistia prova documental, ou que os documentos apresentados eram insuficientes para a finalidade de comprovação de parte do montante de despesas escrituradas pelo contribuinte;

- que, por outro lado, se o contribuinte sustentou que o prazo concedido pela autoridade fiscal foi curto, o autuado poderia ter formalizado expressamente uma solicitação de prorrogação do prazo, o que é bastante costumeiro nesses procedimentos de auditoria, sendo que as autoridades fiscais não costumam negar tais pedidos;

- que assim sendo e compulsando as provas contidas nos autos deste processo, constata-se a inexistência de pleito dessa espécie por parte do contribuinte;

- que, ademais, analisando a documentação acostada aos autos (fls. 50 a 76), conclui-se que a autoridade fiscal teve acesso às notas fiscais de comissões pagas e escrituradas, as quais deveriam dar suporte probatório à escrita contábil e fiscal da empresa, conforme preconiza art. 223 do RIR/1994;

- que o contribuinte teve o espaço, através da impugnação e seu Recurso Voluntário, para apresentar não somente seus esclarecimentos, mas também as razões de fato e de direito que pudessem atingir o crédito tributário então constituído. Conclui-se da mesma forma que não houve ofensa aos princípios da razoabilidade e da finalidade, eis que a autoridade autuante agiu da forma como determina e faculta a legislação tributária, pois como frisamos, a lavratura de auto de infração pode ser efetuada sem a participação, do contribuinte, dependendo apenas da verificação da ocorrência de infração à legislação tributária.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exarou o Despacho nº 1200-0.333/2009, de 05/10/2009 (fls. 1871/1872) dando seguimento ao Recurso Especial do Procurador, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para ciência do contribuinte (24/11/2009), nos termos regimentais, foram apresentadas, em 09/12/2009, as contrarrazões (fls. 1877/1887), baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a autuação decorreu de fiscalização iniciada em 08/11/1999, oportunidade em que foi requerida à ora Recorrida a apresentação de determinados documentos, tais como, DIPJ dos últimos cinco exercícios, livros comerciais e fiscais, demonstrativo mensal das despesas operacionais declaradas no montante de R\$ 12.569.667,63, etc., os quais foram devidamente apresentados;

- que, posteriormente, em 25/05/200, a ora Recorrida recebeu um novo termo de intimação fiscal para cumprimento em apenas 5 (cinco) dias, exigindo a apresentação dos seguintes documentos: "comprovante de todos os pagamentos efetuados à título de despesas de comissões ativas referente a janeiro/96 à Dezembro/96, demonstradas nas contas 345132 e 345133 dos Livros Diários de nos 323 a 334, referente aos doze meses do ano calendário de

1.996, no montante de R\$ 2.195.916,37 (Dois milhões, cento e noventa e cinco mil, novecentos e dezesseis reais e trinta e sete centavos;

- que essa última intimação, apesar do exíguo prazo que foi concedido à Recorrida, foi observada, sendo que 7 (sete) dias depois da apresentação da referida intimação foi lavrado em 02/06/2000 "Termo de Verificação Fiscal", que indicou supostas irregularidades em relação às despesas com comissões pagas e declaradas na DIPJ referente ao período de apuração de 1996, o que implicou a lavratura dos autos de infração em comento;

- que, como se pode observar, o Recurso Especial da Fazenda contra o qual a ora Recorrida se opõe, utiliza-se de argumentos já afastados pelo Acórdão recorrido, o qual deve ser mantido, sob pena de se validar Auto de Infração absolutamente ilegal;

- que os Doutos Conselheiros manifestaram-se, em sua maioria, pela Improcedência do Auto de Infração em razão da ausência de pressupostos lógicos para, o lançamento dos tributos exigidos;

- que a Autoridade Fiscal não intimou a ora Recorrida, em nenhum momento, para apresentar documentos que comprovassem as despesas lançadas na escrituração da empresa. E, contrariamente, afirmou que a Recorrida não respeitou o regime de competência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes Moura, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fui designado na condição de Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator Ad Hoc, estritamente transcrevo as razões expostas pelo relator original da decisão. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do Conselheiro José Ricardo da Silva na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

Destarte, adoto como base a minuta de acórdão inicialmente apresentada quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em julho de 2012, para formalizar o voto do relator.

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 25/08/2009 (fls. 1831) e tendo protocolizado o presente apelo em 26/08/2009 (fls. 1859/1870), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, a Fazenda Nacional, cumpriu os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial do Procurador, já que demonstrou que a decisão foi não-unânime de Câmara, e foi contrária à lei ou à evidência da prova.

Assim sendo, o Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Depreende-se do relatado, que a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial de Divergência, com amparo no art. 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 insurgindo-se contra decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exarado pelo Acórdão 1201-00.072, de 14/05/2009, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, baseado, em síntese, no argumento básico de que apesar de a fiscalização se caracterizar como uma fase inquisitiva, para a autoridade promover o lançamento em razão de não comprovação de algum aspecto considerado essencial, como a ocorrência de despesas, é necessário que tenha franqueado ao sujeito passivo a oportunidade para realizar tal prova.

Como visto do relatório, trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte, com base nos seguintes argumentos básicos:

1 – Inobservância do regime de competência dos exercícios financeiros: Observou a autoridade fiscal, que o regime econômico ou de competência recomendado pela legislação comercial na apuração dos resultados das sociedades por ações (Lei nº 6.404/76, art. 177) foi encapado pela lei tributária para todas as empresas que pagam o imposto de renda com base no lucro real (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, parágrafo 4º), ressalvados os casos especiais estabelecidos na própria legislação fiscal.

2 - Despesas não comprovadas: Observou a autoridade fiscal, que restou a diferença de R\$ 642.678,53 pendente de apresentação de quaisquer documentos pertinentes aos pagamentos à título de comissões, concluindo pela redução indevida do seu lucro real, considerando ainda que, dentre os documentos acima referenciados, compondo o saldo demonstrado nos borderôs de pagamentos acima descritos, constam alguns efetuados sem embasamento da respectiva comprovação com documentos hábeis, no que se refere a nota fiscal emitida pela empresa prestadora dos serviços respectivos, conforme se demonstrou na parte B, no montante de R\$ 216.462,61. O fato da escrituração conter valores não comprovados ou insatisfatórios, conforme aludido na parte A e parte B do item acima, constitui infração ao artigo 242 do Decreto nº 1.041 de 11/01/94, combinado com os arts. 193, 194, 195 -I e 197 (Regulamento do Imposto de Renda 94).

Inconformado com a decisão de Primeira Instância, o Contribuinte, interpôs Recurso Voluntário, onde, entre outras, alega que a autuação decorreu de fiscalização iniciada em 08/11/1999, oportunidade em que foi requerida a apresentação de determinados documentos, tais como, DIPI dos últimos 5 exercícios, livros comerciais e fiscais,

demonstrativo mensal das despesas operacionais declaradas no montante de R\$ 12.569.667,63, etc., os quais foram devidamente apresentados. Posteriormente, em 25/05/2000, recebeu um novo termo de intimação fiscal para cumprimento em apenas 5 (cinco) dias, exigindo a apresentação dos seguintes documentos: "comprovante de todos os pagamentos efetuados à título de despesas de comissões ativas referente a janeiro/96 à Dezembro/96, demonstradas nas contas 345132 e 345133 dos Livros Diários de nos 323 a 334, referente aos doze meses do ano calendário de 1.996, no montante de R\$ 2.195.916,37 (Dois milhões, cento e noventa e cinco mil, novecentos e dezesseis reais e trinta e sete centavos. Essa última intimação, apesar do exíguo prazo que foi concedido à Recorrida, foi observada, sendo que 7 (sete) dias depois da apresentação da referida intimação foi lavrado em 02/06/2000 "Termo de Verificação Fiscal", que indicou supostas irregularidades em relação às despesas com comissões pagas e declaradas na DIPJ referente ao período de apuração de 1996.

Como visto, o ponto nodal do presente feito consiste em se saber se há cerceamento do direito de defesa nos casos em que a autoridade fiscal concede um prazo exíguo para que o sujeito passivo apresente as justificativas necessárias para se considerar despesas dedutíveis gastos efetuados pela empresa.

O acórdão ora recorrido posiciona-se no sentido de que a concessão de um prazo exíguo caracteriza cerceamento do direito de defesa, sob o entendimento de que apesar de a fiscalização se caracterizar como uma fase inquisitiva, para a autoridade promover o lançamento em razão de não comprovação de algum aspecto considerado essencial, como a ocorrência de despesas, é necessário que tenha franqueado ao sujeito passivo a oportunidade para realizar tal prova.

Por outro lado, a Fazenda Nacional entende que não, já que o contribuinte teve o espaço, através da impugnação e seu Recurso Voluntário, para apresentar não somente seus esclarecimentos, mas também as razões de fato e de direito que pudessem atingir o crédito tributário então constituído. Entende, ainda, que não houve ofensa aos princípios da razoabilidade e da finalidade, eis que a autoridade autuante agiu da forma como determina e faculta a legislação tributária, já que a lavratura de auto de infração pode ser efetuada sem a participação, do contribuinte, dependendo apenas da verificação da ocorrência de infração à legislação tributária.

As nulidades em matéria tributária são amplas e discutíveis e o Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, passa cotidianamente por diversas alterações de ordem normativa, gerando, pois uma nova visão sobre diferentes assuntos, visto que o princípio da legalidade, sendo pedra angular do Direito Público não pode se afastar da realidade fática dos mais variados acontecimentos envolvendo o interesse público e a administração.

Não há dúvidas, que as questões preliminares relativas à distinção entre os casos de nulidade e de anulabilidade do lançamento são, e certamente continuarão sendo por muito tempo, controvertidas, assim como a convalidação ou invalidação dos atos administrativos.

As nulidades em matéria tributária estão reguladas através do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

CAPÍTULO – III

DAS NULIDADES

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Observa-se que, no tocante ao lançamento, esse dispositivo somente admite, literalmente, nulidade por incompetência do agente e por cerceamento do direito de defesa. Entretanto, este dispositivo traça as linhas mestras dos critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

O sujeito passivo dificilmente pode praticar, no processo administrativo tributário, ato jurídico nulo, mas pode praticar ato anulável. Ensina a doutrina civilista (FRANÇA, Instituições de Direito Civil, 1991, p. 176) que:

Ato nulo – é aquele que, eivado de vício essencial, torna o ato jurídico absolutamente ineficaz.

Ato anulável – é aquele que, eivado de algum vício capaz de lhe gerar a ineficiência, pode regularizar-se, uma vez que esse vício seja eliminado.

Tal definição, todavia, não encontra apoio na moderna e melhor doutrina administrativa, que recusa ao ato administrativo a aplicação da dicotomia importada do direito comum, classificatória dos atos jurídicos em nulos e anuláveis, como Hely Lopes Meirelles ao opinar:

(...) em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é de exclusivo interesse dos particulares – o que só ocorre no direito privado – embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público tais são todos os atos administrativos – a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do

ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para a sua manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade da atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal, é válido ou inválido. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até a sua retificação (MEIRELLES, Direto Administrativo Brasileiro, Revista dos Tribunais, 1991, pp. 183/184).

Neste caso, levando em conta que o princípio da especificidade, que informa o sistema de nulidades processuais, prevê que as nulidades, por sua natureza sancionatória, devem ser expressamente cominadas em texto de lei, Meirelles estaria com a razão. Entretanto, segundo Teresa Wambier (Nulidades do Processo e da Sentença. 1997. pp. 148/149) esse princípio deve ser amenizado, pois é quase impossível ou, pelo menos, muito difícil que o legislador preveja todos os casos em que os vícios dos atos jurídicos sejam de tal porte a ponto de serem aptos a torná-los nulos.

Não há dúvidas, que a questão é polêmica, pois, para muitos autores, na esfera do Direito Público, por se estar a tratar de relações jurídicas que tratam de bens indisponíveis e sujeitos ao princípio da legalidade estrita, não caberia a figura dos atos anuláveis, ou seja, não haveria espaço para a figura das nulidades relativas, dos atos anuláveis; ou o ato atenderia os requisitos da lei e não poderia ser invalidado, ou então não atenderia tais requisitos e deveria ser anulado, sem possibilidades de saneamento.

O que pode ser dito é que, apesar das polêmicas, certo é que já existem hoje vários fundamentos jurídicos formais a acobertar a tese da coexistência dos atos nulos e anuláveis no âmbito do processo administrativo fiscal.

É importante frisar, que qualquer ato precedente em ofensa ao contraditório e à ampla defesa macula o ato decisório posterior que deverá ser tornado ineficaz por declaração de nulidade pelo julgador, o quer dizer, que se impõe no caso de o ato administrativo ter sido praticado com afronta aos princípios e normas legais, bem como normalmente, as nulidades estão ligadas a questões externas ao mérito da relação jurídico-tributária, razão pela qual se mostram, em regra, como questões preliminares no âmbito dos julgamentos.

Tal pensamento encontra apoio na doutrina de Antônio da Silva Cabral (in "Processo administrativo Fiscal", Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, p. 525-526), que critica a posição de tantos quantos defendem a idéia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas aquelas elencadas nos incisos I e II do artigo 59 do decreto n.º 70.235/1972. Utilizando-se de distinção efetivada por De Plácido e Silva, defende a idéia de que os citados dispositivos representam hipóteses de nulidade expressa ou legal (que devem ser declaradas a qualquer tempo, independentemente de argüição, sendo os atos inquinados inaproveitáveis), sem negar que existam outras causas que provocam a nulidade absoluta ou a declaração de nulidade; seriam estas as nulidades relativas ou acidentais (que dependem de argüição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados) e as nulidades virtuais (que resultam da interpretação das leis).

Nesta mesma linha de raciocínio se encontra o pensamento de Marcos Vinicius Neder ao opinar:

(...) o ato processual pode se desviar desse esquema, apresentando uma inadequação como tipo. São atos imperfeitos,

atípicos, sujeitos, portanto, a aplicação de uma regra sancionadora que os tornem inválidos e ineficazes, de modo a garantir a obediência aos imperativos do sistema. A imperfeição por si pode não ser evidente e o ato produzirá efeitos normalmente previstos pela ordem jurídica. Apenas com a declaração de nulidade pelo julgador é que o tornará ineficaz. Assim, tanto o legislador como julgador devem ponderar a relevância jurídica da atipicidade e o prejuízo de sua permanência no mundo jurídico. O primeiro, em sua tarefa legiferante, prescreve as causas merecedoras da sanção de nulidade e o segundo as aplica no caso concreto no processo. No dizer de J J Calmon de Passos, o ato só encontra no estado de nulidade após o pronunciamento sancionador do juiz, antes ele é um ato jurídico capaz de produzir efeitos, embora imperfeito (NEDER, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 467.)

Existe, nesse sentido, jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais que sustentam a amplitude das nulidades em matéria tributária:

Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Acórdão ° 106-11.750. PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de “recursos” e “aplicações”, consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. DECLARAR a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 108-07.556. VICIO FORMAL – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.

Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Acórdão ° 104-17.440. NULIDADE. LANÇAMENTO SEM ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. A ausência no lançamento da capitulação prevista para as infrações imputadas ao contribuinte implica em nulidade da exigência uma vez que foi emitido em desacordo com o disposto no artigo 142 da Lei n° 5.172/66 (CTN) e no artigo 11 do Decreto n° 70.235/72.

Além das hipóteses citadas importante é o estabelecimento da distinção entre nulidades por vício formal e nulidades de caráter material. As por vício formal referem-se especificamente à relação processual estabelecida em um dado processo, sem invadir a esfera do direito argüido; as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele. Assim, declarada a nulidade por força de disposições de vício formal, extingue-se a relação processual, mas o direito do fisco pode voltar a ser pleiteado, depois de sanada a irregularidade; já a nulidade do direito material significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado. Como exemplo, declarada a nulidade por ilegitimidade passiva, extingue-se a relação processual, dado que contribuinte era outro.

De tais observações, infere-se, então, que não são apenas os casos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972 que se conformam como hipóteses de nulidade, tanto quanto se conclui, que não são todos os casos de nulidade que dão margem a novo lançamento por parte do fisco. Só são passíveis de novo lançamento as matérias constantes de processos que foram anulados por vícios processuais (falta de emissão de MPF, falta de descrição da irregularidade cometida, falta de intimação das partes, etc.); em relação aos processos que foram anulados por vícios materiais (erro de direito, decadência, etc.), o novo procedimento deve ser vedado.

A necessidade da distinção das nulidades não é de cunho meramente acadêmico, mas, ao contrário, resulta da necessidade prática de determinar a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN, verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – omitido;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Cumprindo observar, que os vícios materiais dificilmente podem ser sanados, pois atingem o motivo do ato, ou seja, o vício se refere à norma e aos fatos que fundamentam o ato administrativo. Já os vícios formais são passíveis de serem corrigidos e da continuação do processo. Assunto, que foi abordado de forma brilhante pelo Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, no voto proferido no Acórdão 107-06.695 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com a devida vênia, transcrevo os seguintes excertos:

Quanto à existência de vício formal no lançamento, relativamente às irregularidades descritas no item 002 do Auto de Infração, entendo que andou bem a autoridade julgadora de primeiro grau ao declarar a nulidade do lançamento, porém discordo da fundamentação de que a nulidade dava-se pela existência de vício meramente formal. De fato, são inquestionáveis os defeitos presentes no lançamento, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato

gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e a conseqüente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente ao tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos “efeitos da nulidade”¹ e ao “vício formal”², conforme segue:

5. Efeitos da nulidade.

“...”.

1 CABRAL, Antonio da Silva. In: **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 531.

2 CABRAL, *ibid.* p. 532-534. Autenticado digitalmente em 13/06/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 15/06/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 15/06/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é “extinct”. Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)”

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos esse consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

“4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

(...).

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público³ pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua

natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago a lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

Sem embargo, cumpre à administração tributária acerrar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, ao se proceder a um novo lançamento estar-se-ia aperfeiçoando crédito tributário já constituído e, portanto, acabado, quanto aos seus aspectos estruturais, providência que entendo inviabilizada pelo transcurso do prazo decadencial.

(...).

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável, não cabendo, pois, seu aperfeiçoamento mediante novo lançamento, por não estar caracterizada a situação prevista no inciso II do art. 173 do CTN.

Como visto, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Não há dúvidas, que a autoridade julgadora, antes de declarar a nulidade de ato processual, deve investigar a espécie de vício que o macula e se há prejuízo para os interessados no processo, nesta espécie teríamos os atos convalidáveis, que são aqueles portadores de anulabilidade relativa, em sede de provimento administrativo de convalidação, ou seja, a eficácia dos atos convalidáveis é mantida, havendo a preservação de seu conteúdo pelo ato de convalidação sem prejuízo à moralidade administrativa ou a direito de terceiro.

Neste sentido decidiu a Primeira Turma da CSRF, em sessão realizada em 11 de setembro de 2007, quando prolatou o Acórdão CSRF/01-05.716, cuja emenda a seguir se reproduz:

NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ATO MERAMENTE IRREGULAR. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiram no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Como visto, na atualidade, a tese mais aceitável no que se refere às nulidades em matéria tributária é aquela que divide os atos administrativos inválidos em duas classes distintas: os atos convalidáveis e os atos nulos, ou seja, a nulidade por vício formal, onde a autoridade lançadora pode dar continuidade ao processo desde que saneado o vício e observado o artigo 173, II do Código Tributário Nacional e a nulidade por vício material (substancial) onde o processo se extingue, não havendo mais possibilidade de saneamento. Tal distinção procurou seguir critérios próprios do Direito Público, servindo o Direito Privado como auxílio na melhor compreensão das invalidades dos atos administrativos.

Restou claro nos autos do processo de que o provimento da decisão recorrida ocorreu em razão do entendimento de que a autoridade fiscal não poderia promover o lançamento em razão de não comprovação de algum aspecto considerado essencial, como a ocorrência de despesas, sem que fosse franqueado ao sujeito passivo a oportunidade para realizar tal prova.

É fato comprovado nos autos, que autoridade fiscal lançadora não intimou o Contribuinte, em nenhum momento, para apresentar documentos que comprovassem as despesas lançadas na escrituração da empresa.

Por outro lado, para glosar as despesas incorridas a autoridade fiscal lançadora deveria ter considerado as despesas incorridas e não os pagamentos realizados, posto que no pagamento não estão incluídas as despesas. Ou seja, ao confrontar os pagamentos com o valor declarado não tinha como a autoridade fiscal lançadora chegar à outra conclusão senão a de que havia diferença, pois ele não corresponde à despesa efetivamente suportada pelo sujeito passivo sob fiscalização.

Nestas condições, entendo que a decisão recorrida está em perfeita consonância com os dispositivos legais vigentes, razão por que conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo e, no mérito, nego-lhe provimento

(Assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Ad Hoc - Designado para o Voto Vencido

Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

Com todo o respeito ao voto do relator, ousou divergir do seu entendimento, e indo no mesmo sentido do que decidiu a Delegacia de Julgamento.

De fato, a decisão da Delegacia de Julgamento foi bastante esclarecedora, no aspecto do ônus da prova, razão pela qual peço licença aos meus pares para transcrevê-la, nos pontos que interessam à lide:

“(…)

Quanto às demais questões preliminares levantadas pelo contribuinte, temos que informar, em primeiro lugar, que não está demonstrada nos autos a prática de qualquer ato pela autoridade administrativa que culmine na nulidade dos autos de infração, tal como estabelece o art. 10 do Decreto nº 70235/1972. O contribuinte foi i cientificado pessoalmente das intimações fiscais (fls. 3 e 45) e dos autos de infração (fi. 93, 98 e 103), tendo sido concedido as oportunidades necessárias para apresentar, l as justificativas e documentos pertinentes ao caso.

l 14. Temos que presumir que se o prazo concedido pela autoridade fiscal foi excessivamente curto, como alega a interessada em sua impugnação, esta poderia ter formalizado expressamente uma solicitação de prorrogação do prazo, o que é bastante costumeiro 'nesses procedimentos de auditoria. Vale a pena ainda frisa, r que as autoridades fiscais não costumam negar tais pedidos. Assim sendo e compulsando os autos deste processo, constata-se a inexistência de pleito dessa espécie, o que nos impende a concluir que o contribuinte não o fez.

(…)

Deste modo, percebe-se que o lançamento fiscal em comento não foi efetuado com fulcro em presunções e indícios. Tem lastro na documentação contábil colocada à disposição pelo contribuinte a autoridade autuante.

Mesmo classificando como exíguo o prazo concedido para atendimento da intimação, entendemos que o procedimento fiscal que culmina na lavratura de auto de infração não pode ser qualificado como nulo, simplesmente por não conceder um amplo espaço para manifestação do autuado. O lançamento é constituído de forma unilateral pela autoridade fiscal, sendo que a instauração da lide, com o necessário reconhecimento dos direitos ao contraditório e à ampla defesa, se instauram apenas quando da apresentação da impugnação, haja vista o art. 14 e 16, inciso III, do Decreto nº70.235/1972.

(,,)

23. Como já frisamos, cumpriria ao recorrente apresentar as provas que pudessem comprovar suas afirmações. Haveria o recorrente de Carrear aos autos provas inequívocas que debilitassem a robustez da autuação, como comprovantes das atividades comerciais que originaram as despesas com comissão glosadas, além dos comprovantes bancários de pagamentos e das notas fiscais de serviço. Neste sentido, lapidar se mostra o entendimento do Conselho de Contribuintes no julgado abaixo transcrito:

"ÔNUS DA PROVA — Na relação jurídico-tributária o onus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não', do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada."(Acórdão nº 103-20481, 1º CC)

(...)"

Diante do exposto, e por entender que compete ao contribuinte apresentar as provas em sua defesa, dou provimento parcial ao Recurso da Fazenda Nacional, devendo o processo retornar à Câmara *a quo* para exame das demais matérias.

È como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes