



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Iam-2

PROCESSO N° : 13819.000819/89-45  
RECURSO N° : 113.286  
MATERIA : IRPJ - Ex.: 1987  
RECORRENTE : SPO - ASSESSORIA EM SISTEMAS PLANEJAMENTO E  
ORGANIZAÇÃO S/C LTDA  
RECORRIDA : DRJ em CAMPINAS - SP  
SESSÃO DE : 20 de agosto de 1997  
ACÓRDÃO N° : 107-04.325

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  
SPO - ASSESSORIA EM SISTEMAS PLANEJAMENTO E ORGANIZAÇÃO S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR nula a notificação de lançamento  
suplementar, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ e JOSÉ RODRIGUES ALVES (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

D

PROCESSO Nº : 13819.000819/89-45  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.325

RECURSO Nº : 113.286  
RECORRENTE : SPO - ASSESSORIA EM SISTEMAS PLANEJAMENTO E  
ORGANIZAÇÃO S/C LTDA

## RELATÓRIO

SPO-ASSESSORIA EM SISTEMAS PLANEJAMENTO E ORGANIZAÇÃO S/C LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 68/69, da decisão prolatada às fls. 63/65, da lavra do Chefe da DIRCO da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada na notificação de lançamento suplementar de fls. 07/08, referente ao IRPJ.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento é decorrente do excesso de retiradas de administradores, com infração ao artigo 236, c/c/ art. 387, inciso I, do RIR/80, e da compensação indevida de prejuízo fiscal, nos termos dos artigos 154, 382 e 388, inciso III, do RIR/80.

Irresignada, a contribuinte impugnou a exigência (fls. 01/06), solicitando o cancelamento da exigência.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento através da decisão de fls. 63/65, cuja ementa tem a seguinte redação:

### *"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA EXERCÍCIO 1987*

*EXCESSO DE RETIRADAS DE ADMINISTRADORES - TRABALHO AUTÔNOMO - Não há como se aceitar a dedutibilidade total de pagamentos a sócio-dirigente da pessoa jurídica, pela compensação por trabalho autônomo ou profissional, se não houver prova efetiva da prestação dos serviços, seu pagamento e a necessidade dos mesmos para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos, respeitado o valor de mercado.*

PROCESSO Nº : 13819.000819/89-45  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.325

*Não feita essa prova, ditos pagamentos, mesmo que feitos contra emissão de RPA's, caracterizam "pro-labore", e como tal, sujeitos a limites como qualquer outra remuneração a dirigentes.*

**PREJUÍZO FISCAL - REGRAS PARA COMPENSAÇÃO** - O valor a ser compensado é determinado pela legislação vigente no exercício de sua apuração.

**MULTA** - a aplicação da multa em lançamento "ex officio" (50%), sobre a diferença de imposto decorrente de ato revisório da declaração de rendimentos independe da caracterização de dolo ou má fé por parte do contribuinte e, por falta de previsão legal, não pode ser dispensada.

***EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE"***

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 25/32, no qual regrava os mesmos argumentos apresentados em sua defesa inicial.

É o Relatório.



V O T O

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O presente processo versa sobre notificação de lançamento suplementar, relativa a cobrança do imposto de renda pessoa jurídica, do exercício financeiro de 1987, em razão de lançamento suplementar no IRPJ.

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, argüi 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 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 alegadas 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.”**

Do texto acima transscrito, 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, - 2<sup>a</sup> 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 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.

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.

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 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 constituirem 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 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 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 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.

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 20 de agosto de 1997

  
PAULO ROBERTO CORTEZ