



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10140.002458/98-11
Recurso nº : 118.856
Matéria : IRPJ – Ex.: 1993
Recorrente : SOMAPE – SOMEÇO AGROPECUÁRIA S/A
Recorrida : DRJ - CAMPO GRANDE/MS
Sessão de : 10 de junho de 1999
Acórdão nº : 108-05.772

DECADÊNCIA – ART. 173, II, CTN – NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DECLARADA NULA – NOVO LANÇAMENTO – A existência de Notificação de Lançamento Suplementar, declarada nula, quando na verdade deveria ter sido anulada, autoriza a aplicação do art. 173, II, do CTN, para efeito de início de contagem do prazo de decadência a partir da respectiva decisão, quando por meio dela seja possível ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada. Impõe-se, para tanto, a dicotomia entre ato nulo e anulável.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
SOMAPE – SOMEÇO AGROPECUÁRIA S/A

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

Recurso nº : 118.856
Recorrente : SOMAPE – SOMEKO AGROPECUÁRIA S/A

RELATÓRIO

A empresa SOMEKO S/A SOCIEDADE DE MELHORAMENTOS E COLONIZAÇÃO, como sucessora da empresa autuada, diante da redução do aproveitamento de prejuízo determinado pela fiscalização e consequente lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo ao 2º semestre de 1992, em suas manifestações limitou-se a contraditar apenas e tão-somente a questão da decadência do direito da Fazenda de efetuar o lançamento.

Constata-se às fls. 13/16 que a ora recorrente recebeu Lançamento Suplementar pelo erro cometido em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano de 1992, o qual foi declarado nulo.

Em face disso e acenando o disposto no inciso II do art. 173 do CTN, foi lavrado o auto de infração inaugural deste processo administrativo cuja entrega ao contribuinte ocorreu no dia 9/10/98.

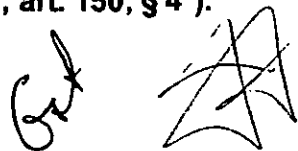
As argumentações de defesa, repetidas no recurso e adiante resumidas, foram rechaçadas pela DRJ em Campo Grande, cuja decisão foi assim ementada:

“IRPJ – EXERCÍCIO 1993, ANO CALENDÁRIO 1992.

PREJUÍZO FISCAL INDEVIDAMENTE COMPENSADO. DECADÊNCIA.

A decadência de constituir o crédito tributário pelo lançamento (CTN, art. 173, I) somente ocorre depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito do Fisco homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

Impugnação Improcedente.”



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

No Recurso Voluntário de fls. 87/102, a recorrente expôs sua argumentação com base no seguinte:

- a) a recorrente recebeu a Notificação de Lançamento Suplementar referente ao 2º semestre de 1992 em abril de 1997, que, diante da sua ilegitimidade, foi declarado nulo pela Delegacia da Receita Federal;
- b) em 7/10/98, após o transcurso do prazo decadencial relativo ao ano de 1992, foi lavrado o auto deste processo;
- c) a decisão do Julgador de 1ª instância é confusa e equivocada;
- d) o art. 173, II, do CTN, não é aplicável porque o mesmo só estabelece a suspensão do prazo para casos em que o lançamento é anulado, sendo que neste caso houve a declaração de nulidade de notificação;
- e) a notificação não se enquadra no conceito de lançamento do art. 142 do CTN, tendo sido este o motivo da declaração de sua nulidade; portanto, não há que se falar em lançamento anteriormente efetuado porque não houve lançamento;
- f) não há como se combinar a aplicação dos arts. 150 § 4º e 173 I, ambos do CTN;
- g) o lançamento do IRPJ é classificado como homologação, e por isso aplica-se o art. 150 § 4º do CTN.

A guia do depósito do recurso é a página 103.

É o Relatório.



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Os requisitos de admissibilidade encontram-se presentes; portanto, conheço do recurso.

Como visto no Relatório, a questão está centrada unicamente na ocorrência ou não do fenômeno da decadência do direito da Fazenda em lançar o tributo.

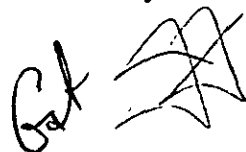
Entendo necessário fixar algumas posições interpretativas, para a correta aplicação da lei ao caso concreto; dizem respeito a: (i) qual o tipo de lançamento do IRPJ e forma de contagem do prazo decadencial; (ii) diferença entre ato nulo e ato anulado; e (iii) em que situação se aplica o inciso II do art. 173 do CTN.

I – IRPJ, Lançamento por Homologação

No meu entender, o lançamento do IRPJ é classificado pelo denominado por homologação, previsto no art. 150 do CTN:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Ora, principalmente com o advento da Lei 8.383/91 em que se estabeleceram pagamentos do tributo relativos a períodos inferiores ao exercício objeto



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

da Declaração de Imposto de Renda, fica evidenciado que o contribuinte elabora atos preparatórios e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade, e que não é a DIRPJ o elemento básico para o lançamento, de modo a afastar o entendimento de que se trata de lançamento por declaração. Aliás, passou a ser comum, a partir de então, a fiscalização dos pagamentos mensais no próprio ano-calendário em curso.

Esse é o entendimento desta 8ª Câmara:

DECADÊNCIA - IRPJ - O lançamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é por homologação, tendo a sua contagem de acordo com o disposto no parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN. (Ac. 108-05.063)

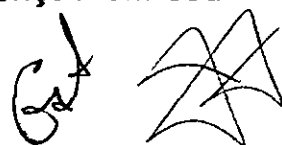
Assim, a Fazenda, verificando o fato gerador e a respectiva antecipação do pagamento, expressamente homologa o recolhimento do contribuinte. Mas, essa providência deve ocorrer num prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, pois, se assim não acontecer, “sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito” (§ 4º do transcrito art. 150).

Por outras palavras, essa homologação tácita referida no § 4º do art. 150, do CTN, é a contrapartida da impossibilidade da Fazenda lançar tributo diante da ocorrência da decadência.

O fato gerador do tributo em debate ocorreu em 31/12/92, momento em que se iniciou o prazo fixado no no § 4º do art. 150; portanto, o prazo para verificação e eventual lançamento expresso, antes de configurada a decadência, a princípio encerrar-se-ia em 31/12/97.

II – Ato Nulo e Anulado

O AFTN que lavrou o auto, na tentativa de assegurar o direito de lançar diante do decurso do prazo normal da decadência, fez menção em seu



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

relatório ao art. 173, II, do CTN, que prevê o prazo para constituir o crédito tributário "*contados da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*" (o grifo não é do original).

Mas, para aplicação desse dispositivo, importa verificar se é caso de anulação do lançamento anteriormente efetuado ou de nulidade do ato da administração expressamente declarada de ofício, porque, se for efetivamente caso de nulidade, o termo inicial não é o previsto no inciso II do art. 173, mas sim a regra geral para lançamento por homologação.

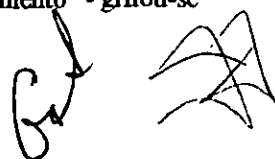
É da **essência** do ato de lançamento o cumprimento de todos os requisitos fixados em lei, sob pena de ser declarado nulo pela própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento, aliás conforme está previsto na Instrução Normativa 94/97 da Secretaria da Receita Federal, no art. 6º.

Somente quando atendidas as formalidades exigidas é que o resultado da atividade da Administração seja equivalente a um lançamento. De acordo com Edvaldo Brito, é mister se verifique uma "sucessão de "formalidades" (atos jurídicos, prazos, mera execução material de tarefas burocráticas) que objetiva constituir o crédito tributário, isto é, **investigar todas as circunstâncias que envolvem a identificação do dever jurídico de pagar um tributo: desde a verificação da ocorrência do fato tributável, até o quanto a pagar, passando pela individuação do sujeito obrigado**"¹

A pecha de nulidade para atos com vícios insuperáveis também é defendida por Walter Barbosa Corrêa:

"Atos nulos são aqueles 'que carecem de validade formal ou vigência, por padecerem de um vício insanável que os compromete

¹ Edvaldo Brito, *in* Revista de Direito Tributário - vol. 42, pág. 187, artigo denominado "Lançamento" - grifou-se



irremediavelmente, dada a preterição ou a violação de exigências que a lei declara essenciais²,

A distinção clara e precisa entre nulidade e anulabilidade é franqueada por José Cretella Jr., que fornece os seguintes conceitos:

'Deve-se manter', no direito administrativo brasileiro, essa dicotomia dos atos viciados em *nulos* e *anuláveis*.

...

Se faltar ao ato requisito necessário à sua existência, se houve ofensa a princípios básicos da ordem jurídica, o ato será nulo. O ato administrativo nulo considera-se como não realizado e não produz, como tal, nenhum efeito.

(...)

A doutrina moderna caminha no sentido de só admitir a nulidade do ato e, por conseguinte, sua *inexistência*, quando o vício que o atingir for de tal ordem que prejudique o ato em suas próprias condições de vida, em seus próprios elementos.

No ato anulável, grau inferior da nulidade, um elemento aparece viciado, mas com vício não fundamental.

(...)

O ato anulável produz efeitos jurídicos, que podem ser paralisados. A *anulabilidade* – nulidade relativa – é mediata, porque só pelos meios de direito podem tolher-se os efeitos do ato anulável.

(...)

Se faltar apenas requisito necessário à eficácia normal do ato, se os preceitos violados se destinam mais de perto à proteção de interesses individuais, o ato será *anulável*, isto é, tem eficácia enquanto o interessado, com que o defeito se relaciona, não lhe promover, dentro de certo prazo, a *anulação*.

² Walter Barbosa Corrêa, no artigo "Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo", publicado na Revista



O ato administrativo anulável produziu efeitos; os vícios que o atingiram não impediram a sua eficácia relativa, declarada depois de sua vigência pela autoridade competente³.

Antonio da Silva Cabral também define com clareza a questão diferenciação do ato nulo e ato anulável:

‘nulo é aquele ato que não existe no mundo jurídico e, portanto, não pode sequer produzir qualquer efeito’

‘anulável é o ato que tem existência jurídica, mas que pode ser impedido de produzir efeitos⁴.

Ao contrário dos atos anuláveis, os atos nulos são aqueles “*em que é racionalmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior*”⁵

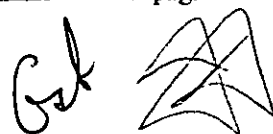
Evidentemente, o lançamento efetuado com vício de forma, a que se refere o art. 173, II, do CTN, pode até produzir efeitos enquanto não for anulado, e, posteriormente, ser convalidado, pois contém alguns elementos determinados pelo art. 142 que permitam a identificação da infração e, eventualmente, a própria defesa do contribuinte. É caso, por exemplo, de auto de infração em que não foi aposta a hora e local de sua lavratura, ou que descreveu erroneamente o sujeito passivo (p.ex.: consignou o nome da pessoa falecida, ao invés do “espólio”).

Porém, o ato nulo, como não existe no mundo jurídico, não produz qualquer efeito, e sua declaração tem efeito “ex tunc”. Por isso mesmo é que o inciso II do art. 173 não se refere a ato nulo; esse ato não poderia suspender nem

³ Curso de Direito Administrativo - Ed. Revista Forense - 16ª ed. – págs. 300/303

⁴ Processo Administrativo Fiscal – Editora Saraiva – 1993 – pág. 59

⁵ Celso Antonio Bandeira de Mello, in Elementos de Direito Administrativo –Ed. Revista dos Tribunais - 2ª ed.- pág. 153



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

interromper qualquer decurso de prazo, porque ele é inexistente e, obviamente, não pode ser convalidado.

No caso em exame, não há que se falar em nulidade do ato da administração, mas sim em **anulabilidade**, vez que a notificação de lançamento complementar continha todos os elementos que permitiam a identificação do fato gerador, enquadramento legal, sujeito passivo e montante do tributo devido; isto é, todos os elementos necessários à defesa da Recorrente. A única falta cometida pela Administração, ao emitir referida notificação, diz respeito à ausência de assinatura do agente responsável, o que não torna o ato inexistente.

Desse modo, levando em conta que o primeiro "lançamento" destes autos (Notificação de Lançamento Suplementar), apesar de não conter a assinatura do agente da Administração, permitiu ao recorrente conhecer com nitidez a acusação que lhe foi imputada, e, conseqüentemente, apresentar sua defesa, deve ser considerado como **ato anulado** e não nulo.

III – A Aplicação do Art. 173, II, do CTN

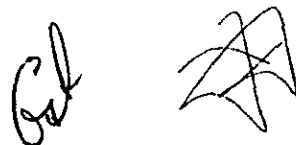
O dispositivo tem a seguinte redação:

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

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver **anulado**, por **vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado." (grifou-se).

O vício formal a que se refere o art. 173, II, do CTN, diz respeito às irregularidades apontadas nos arts. 10 e 11, do Decreto 70.235/72:



Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

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

...

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”

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

...

IV – a **assinatura** do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula” (grifou-se)

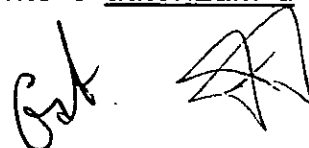
Veja-se, a propósito, a lição de Luiz Henrique Barros de Arruda:

‘A expressão **vício formal (B)**, por seu turno, compreende as incorreções e omissões de **forma** do ato (**artigos 10 e 11**), assim como as falhas ou omissões quanto a **formalidades** que devem ser respeitadas na feitura do lançamento’⁶.

Portanto, o primeiro ato da Administração constante desses autos deve ser da categoria “anulável”, ou seja, é o lançamento que tem existência jurídica, porém a produção de seus efeitos foi impedida por decisão de alguma autoridade. Nesse caso, o segundo lançamento, agora aperfeiçoado, pode gozar da excepcionalidade na contagem de prazo da decadência.

Luiz Henrique Barros de Arruda confirma o entendimento:

‘**Para as finalidades do artigo 173, inciso II do CTN**, essas formalidades necessitam ser **essenciais** à legalidade do ato, pois, somente essas ensejam a revisão de ofício do lançamento e autorizam a

Handwritten signature and a rectangular stamp with a star-like symbol inside.

realização de um novo, em consonância com o artigo 149, inciso IX, *in fine*, do CTN, que estatui:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto pela autoridade administrativa no seguintes casos:

I a VIII – omitidos;

IX – **quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial**” (grifei)⁷

Importa dizer que, ainda que a notificação anterior tenha sido declarada nula de ofício e não anulada – como constante do documento de fls. 13 destes autos – está correta a ressalva que foi ali aposta, no sentido de ser promovido novo lançamento com base no art. 173, II, do CTN.

Isso porque é comum utilizar-se no âmbito do processo administrativo fiscal somente o termo “nulidade” ou “ato nulo”, já que o Decreto nº 70.235/72 não emprega o termo “anulação” em nenhum de seus dispositivos, limitando-se a especificar hipóteses de nulidade (art. 59).

Portanto, apesar de não ter sido declarada anulada a precitada notificação, ou seja com o emprego correto do termo para referida hipótese, não resta a menor dúvida que o caso dos autos é relacionado com a anulação de lançamento anterior, vez que lavrado com vício formal (art. 11, do Decreto 70.235/72), aplicando-se, por decorrência, o art. 173, II, do CTN.



IV - Conclusão

⁶ Processo Administrativo Fiscal – Ed. Resenha Tributária Ltda. – 2ª ed. – pág. 81

⁷ ob.cit. – pág. 81



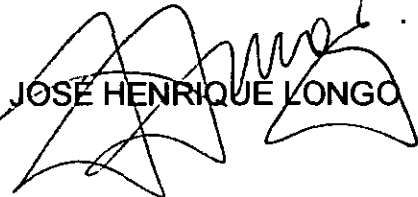
Processo nº : 10140.002458/98-11
Acórdão nº : 108-05.772

A falta de assinatura do agente da Administração no lançamento suplementar anteriormente notificado à empresa recorrente configura-se vício formal, passível de anulação pela autoridade competente.

Assim, entendo correta a decisão que declarou a nulidade da notificação, e ressaltou, por outro lado, a aplicação do art. 173, II, do CTN, o que, por si só, afasta a decadência argüida pelo recorrente

Isto posto, mantenho o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1999


JOSE HENRIQUE LONGO

