



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA**

**Processo n°** 10680.011324/00-99  
**Recurso n°** 103-130.881 Especial do Contribuinte  
**Matéria** IRPJ - Vício formal  
**Acórdão n°** 01-06.074  
**Sessão de** 11 de novembro de 2008  
**Recorrente** EMPRESA GONTIJO DE TRANSPORTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

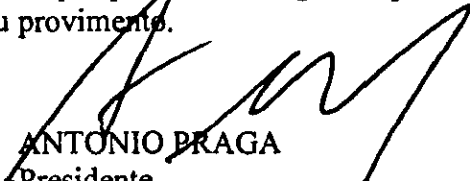
Exercício: 1992

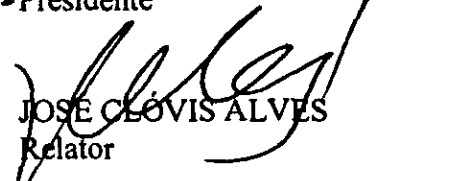
Ementa: O direito da Fazenda rever o lançamento anteriormente anulado por vício formal decai no prazo de cinco anos em que se tornou definitiva a decisão que anulou o auto lançamento anterior. Constitui vício formal a falta de identificação da autoridade que formalizou o lançamento.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso da contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio Praga que deu provimento.

  
ANTONIO PRAGA  
Presidente

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

## Relatório

Empresa Gontijo de Transportes Ltda CNPJ 16.624.611/0001-40, inconformada com a decisão contida no acórdão nº 103-21.177 de 18 de março de 2.003, que julgando recurso voluntário apresentado rejeito as preliminares suscitadas e no mérito negou provimento ao recurso, utilizando-se da faculdade contida no artigo 7º inciso II do RICSRF, apresentou recurso especial de divergência objetivando a reforma do julgamento.

A empresa apresentou duas divergências, porém nos restringiremos àquela que obteve seguimento pois intimada através de edital do seguimento parcial do recurso não se manifestou.

A recorrente assevera que ao ser declarado nulo o lançamento inicial realizado através de notificação de lançamento, retirou tal ato do mundo jurídico como se ele nunca tivesse existido, então que a contagem do prazo decadencial continuo sendo pelo artigo 173-I do CTN e não pelo artigo 173-II.

Diz que a decisão diverge do acórdão 102-44.853, onde restou decidido que o lançamento declarado nulo não tem o condão de interromper o decurso do prazo decadencial previsto no artigo 173 I do CTN, pois ato nulo não produz qualquer efeito no mundo jurídico.

Com isso assevera que quando da realização do segundo lançamento em setembro de 2.000 para exigir tributo relativo ao fato gerador ocorrido em 31.12.91, já havia decorrido o prazo decadencial não poderia mais a autoridade administrativa realizar o lançamento.

Afirma não estar negando validade ao artigo 173-II do CTN que tem aplicação quando o lançamento tenha sido efetivamente efetuado, mas contenha vício de forma passível de ser convalidado.

Diz que o lançamento anteriormente efetuado trata-se de um mera “Notificação de Lançamento Suplementar”, acompanhada de, apenas, documento denominado demonstrativo do lucro inflacionário, cuja cópia autenticada encontra-se juntada ao processo da entrega do memorial.

Diz que tal notificação não traz a identificação do agente fiscal do feito muito menos sua assinatura, sendo portanto um documento apócrifo que não reúne os atributos de ato jurídico.

Afirma que a defesa inicial era feita através de SRLS – Solicitação de revisão de lançamento suplementar e que a SRLS não continha também a identificação do agente e sem assinatura, sendo assim ato nulo e portanto a decadência conta-se a partir de 1.991 e não a partir da declaração de nulidade pela autoridade julgadora.

Cita a IN SRF 94/97, transcreve a notificação recebida quando da declaração de nulidade, que a própria administração reconheceu que o lançamento não atendeu ao artigo 142 do CTN e conclui que o vício que macula o lançamento anterior é de tal gravidade que atingiu toa a essência do ato.



Através do Despacho 103-0.054/2006 o Presidente deu seguimento parcial ao recurso, somente em relação à matéria abordada neste relatório e intimado o contribuinte não apresentou agravo.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou contra-razões onde buscando apoio no artigo 173-II do CTN diz que o prazo para o segundo lançamento iniciou quando da declaração de nulidade do ato anterior e pede o improvimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

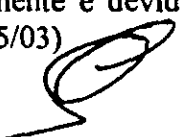
Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso especial apresentado pelo contribuinte é tempestivo e em relação à matéria que obteve seguimento há de fato dissídio jurisprudencial.

Quanto a alegação do patrono da recorrente de que não teria sido intimado do Despacho que dera seguimento parcial, resalto não haver razão ao recorrente isso porque primeiramente foi tentado a intimação via postal endereçada pelo domicílio eleito pelo sujeito passivo, conforme fl. 325, porém tal tentativa foi infrutífera só depois é que se fez a intimação por edital, cumprindo assim o disposto no Decreto 70.235-72 sobre a forma de intimação.

O acórdão recorrido está assim ementado.

NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO POR VÍCIO FORMAL – CONTAGEM - A teor da regra do art. 173, II do Código Tributário Nacional a anulação do lançamento por vício de forma determina o início da contagem do prazo decadencial no momento em que se torna definitiva a decisão que assim cancela a exação. NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADA A REALIZAR - O início da contagem do prazo decadencial, em se tratando da tributação do lucro inflacionário acumulado, é o exercício em que sua realização é tributada, e não aquele em que ocorre a sua apuração. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – CARACTERIZAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - A teor da regra do art. 10, inciso V do Decreto 70.235/72 não é nulo o lançamento que determina a pertinente exigência e que propicia ao sujeito passivo meios para o exercício pleno do direito de defesa. LUCRO INFLACIONÁRIO – SALDO A REALIZAR NÃO EFETIVAMENTE REALIZADO – PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - É procedente o lançamento que detecta o não oferecimento à tributação de lucro inflacionário acumulado sem a pertinente e devida realização. (Publicado no D.O.U. nº 99 de 26/05/03)



A tese constante do acórdão recorrido é de que uma vez declarado nulo o lançamento anteriormente realizado, no caso através de notificação de lançamento suplementar, o prazo decadencial inicia-se na data em que se tornar definitiva a decisão que declarou nulo o lançamento anteriormente efetuado.

O acórdão paradigma está assim ementado.

Número do Recurso: 124458

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10640.004777/99-10

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPF

Recorrente: MARIA DAS GRAÇAS LOURENÇO TERRA

Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Data da Sessão: 19/06/2001 00:00:00

Relator: Leonardo Mussi da Silva

Decisão: Acórdão 102-44853

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, ACATAR a preliminar de decadência.

Ementa: IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ART. 173 I E II DO CTN - NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTERIOR. EFEITOS - O lançamento declarado nulo não tem o condão de interromper o decurso do prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, pois o ato nulo não produz qualquer efeito no mundo jurídico. Decai o direito de as autoridades administrativas procederem a novo lançamento, se decorrido o prazo quinquenal do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. O artigo 173, II, do Código Tributário Nacional se aplica apenas aos casos de anulabilidade do lançamento por vício de forma, constituindo o novo lançamento, que deverá ser efetivado no prazo de cinco anos da decisão que anulou o lançamento anterior, um ato jurídico de confirmação ou ratificação (Clóvis Bevilacqua).

A tese contida no acórdão paradigma é de que há distinção entre ato nulo e ato anulável, que o ato nulo não produz qualquer efeito jurídico é como se não tivesse existido e portanto como ato nulo não tem o condão de interromper a decadência já iniciada.

Afirma que a falta de um dos requisitos legais obrigatórios previstos nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, por mais simples que seja, inquina o lançamento de nulo ex vi do artigo 145 III do Código Civil Brasileiro de 1.916, cuja aplicação ao direito tributário deflui da expressa determinação do artigo 110 do CTN.

Posta a questão passemos analisá-la.

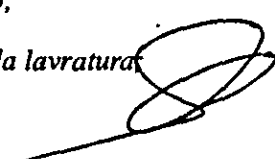
Da legislação aplicável.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*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 30 (trinta) dias;*

*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:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

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

Analisando o dispositivo legal verificamos que existem distinções entre as exigências para o auto de infração e para a notificação de lançamento.

O lançamento anulado foi realizado através de notificação fl. 12 do processo 10680.000372/97-01, em apenso que contém todos os dados necessários à sua validade isso porque traz a qualificação do notificado, o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação, a disposição legal infringida não é obrigatória já que a lei traz a expressão “se for o caso”, traz a identificação de quem está notificando “Delegado/Inspetor da Receita Federal desta Jurisdição, ou seja traz todos os dados para sua validade.

A declaração de nulidade pela autoridade julgadora se deu porque a partir da IN SRF 094/97 deixou-se de utilizar a “Notificação de Lançamento”, mesmo continuando a previsão legal para sua expedição, passando a utilizar nos casos de lançamento suplementar somente auto de infração que contém maiores informações o que facilita o entendimento tanto do autuado como das autoridades julgadoras.

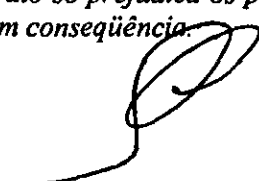
Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*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.*

De acordo com a legislação processual somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

Bom lembrar que diferentemente do argumentado pelo recorrente a SRLS tem sim a identificação dos auditores que a apreciaram fl. 11 do processo apenso.

Também importante registrar que o contribuinte em 17 de janeiro de 1997 apresentou impugnação ao lançamento inicial, fls 01/09 do processo apenso, demonstrando ter pleno entendimento de todos os itens previstos no artigo 142 do CTN para a validade do lançamento e nela efetuado, visto que nada alegou sobre infração por parte das autoridades pelo não cumprimento de legislação material ou processual.

A tese do acórdão recorrido é de que sendo nulo o primeiro lançamento a teor do artigo 145 inciso III do Código Civil Brasileiro, não produziu qualquer efeito e portanto não interromperia a contagem do prazo decadencial já iniciado e que a aplicação do CCB deflui da expressa determinação do artigo 110 do CTN.

Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916

*Art. 145 - É nulo o ato jurídico:*

*III - quando não revestir a forma prescrita em lei (arts. 82 e 130);*

*Art. 82 - A validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145).*

*Art. 130 - Não vale o ato, que deixar de revestir a forma especial, determinada em lei (art. 82), salvo quando esta comine sanção diferente contra a preterição da forma exigida.*

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

*Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Analisando a legislação vimos que o acórdão paradigma equivocou-se na interpretação da legislação. É que o CCB em tela aplica-se aos atos produzidos por particulares, sendo que os atos produzidos pela administração na esfera tributária são regidos pela legislação tributária no caso pelo CTN e pelo Decreto 70.235/72.



O artigo 110 do CTN é endereçado ao legislador no momento da elaboração das leis tributárias e tem aplicação restrita conforme define o final do texto ou seja, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, tem que ser seguidos para definir ou limitar as competências tributárias, ou seja quem cobra o que e de que forma.

Admite o próprio recorrente que se vício formal o prazo decadencial é regido pelo artigo 173 do CTN, ora o prazo decadencial para lançamento declarado nulo é previsto no inciso II do referido artigo, a questão que poderia ser discutida é se fora vício formal ou substancial.

Sobre o tema transcrevo declaração de voto da Conselheira Patrícia Márcia Arruda Barbosa do Conselho Fiscal do Estado da Paraíba no acórdão 055CRF1712007.

“O tema envolve a ponderação de um conflito entre o Princípio da Legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o primeiro lançamento - e o Princípio da Segurança Jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas individuais, evitando incertezas, bem como um reexercício ilimitado do poder de lançar pelas autoridades administrativas.

Não restam dúvidas ser o Direito Tributário caracterizado pela sua formalidade, no qual os atos devem ser praticados de acordo com as formas prescritas e não defesas em lei, sob pena de perder sua eficácia no mundo jurídico. O Direito Tributário é essencialmente formal, dentro da expectativa de inserir o poder de tributar na estrita legalidade, visando proteger o contribuinte contra excessos de exação, visto essa formalidade guardar pertinência com a qualidade dos atos administrativos que são estritamente atos vinculados à lei, já que todo ato administrativo também é um ato jurídico.

Vislumbra-se que o questionamento surge no momento da realização de novo feito fiscal, tendo em vista já ter ocorrido o transcurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, estando em tese decaído o direito, nos moldes do art. 173, I do CTN, e sobre esta regra fez surgir a questão em exame.

Porém, o inciso II, do art. 173, do CTN, dispõe que será reaberto novo prazo decadencial se a nulidade se originar de vício formal, como se vê de sua dicção adiante transcrita:

"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."

Esse excerto legal está a dizer que da data da decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário, anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento.

Não restam dúvidas que mencionado dispositivo, é muito criticado pela doutrina no sentido de estar, além de introduzindo uma causa de interrupção ao prazo decadencial, oferecendo um novo prazo como prêmio a quem praticou o ato nulo.

Neste ínterim, é necessário definir com clareza o que vem a ser vício formal. Para o deslinde da questão posta é importante de plano, transcrever alguns posicionamentos relacionados à matéria.

Segundo Koch (Processo Administrativo Tributário, 2003) vício formal é toda inobservância aos requisitos e formas prescritos em lei para elaboração do ato administrativo do lançamento. Neste sentido, vício formal é uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente. O ato existe, mas estará contaminado por um ou vários defeitos.

O vício formal é intrínseco ao ato, um defeito de forma. A forma tem natureza processual e opera numa perspectiva de instrumentalidade, visando estabelecer o direito material. A forma não pode ser um fim em si, mas um meio de se atingir um fim, que é a prática de um ato jurídico perfeito. Daí porque não se pode caracterizar de vício formal qualquer omissão ou inobservância das regras legais que não tenham nenhuma importância do ponto de vista finalístico.

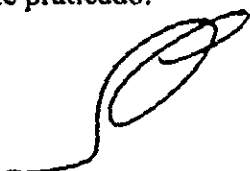
E continua Koch (2003, p. 124), quando o lançamento for cancelado por possuir um vício formal, e por esse se entendem os que estão intrínsecos ao ato, decorrentes da forma, não podem desqualificar o ato administrativo, a Fazenda Pública pode e deve reemitir o lançamento, fazendo uso do prazo previsto no artigo 173, II do CTN. Nesse caso, reitera-se que o marco inicial será a data que tornou nulo definitivamente o lançamento, caracterizando o prazo para a ocorrência do fenômeno da "decadência revisional".

De acordo com Plácido e Silva "Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica", e ainda: "Formalidade - Derivado de forma (do latim *formalitas*), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado".

Leciona também Marcelo Caetano que: "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". Esclarece, ainda, que: "Formalidade é, pois, todo 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".

Mediante estas considerações, observarmos ser o vício formal uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não lhe retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente.

Assim, o ato administrativo de lançamento tributário de ofício deve ser praticado segundo as formas prescritas na legislação. A forma, aqui, deve ser entendida como a fundamentação do ato conclusivo, é o instrumento que lhe dá materialidade, é a maneira de disponibilizar ao mundo externo todo o procedimento adotado para a realização do ato final, são os diversos procedimentos necessários para que o ato se aperfeiçoe, a exemplo da descrição correta do fato infringente praticado.





Refeito o libelo basilar, há que se destacar ainda que foram respeitados o direito da ampla defesa e do contraditório, a partir do momento que é oportunizado ao contribuinte discutir a exigência tributária, lançada de ofício, através do processo administrativo tributário, em duplo grau de jurisdição.”

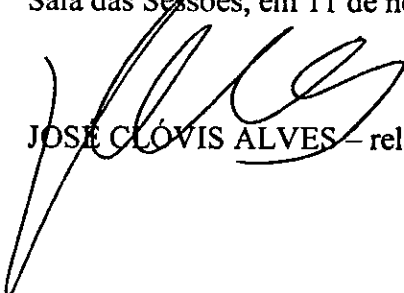
Quanto à decadência temos a contagem ou a partir dos fatos geradores, conforme jurisprudência dos Conselhos a partir de 1.992, o que não é o caso dos presentes autos cujos fatos ocorreram em 1.991, ou no caso de declaração de nulidade do lançamento anterior por vício formal a partir do momento em que tal decisão se tornou definitiva.

O primeiro lançamento foi 17 de dezembro de 1.996, tendo a DIPJ de 1.992 base 1.991 sido entregue em 14.05.92, teria a administração até 13.05.97, para rever o lançamento. A nulidade do lançamento foi realizada em 22 de maio de 1.998, dia “a quo” de início da contagem do prazo para o novo lançamento a teor do artigo 173-II do CTN, o que ocorreu em 06 de setembro de 2.000 com ciência em 22 de setembro do mesmo ano, dentro do prazo estabelecido na legislação.

Assim, na hipótese dos autos, a renovação da ação fiscal, no prazo estipulado no inciso II, art. 173 do CTN, é legítima.

Concluindo, conheço o Recurso Especial apresentado e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2008

  
JOSE CLÓVIS ALVES – relator.

