



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

Processo n° 10821.000597/2001-71
Recurso n° 143.713 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-00.717 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REGINA MARIA LINS ÉVORA

Assunto: IRPF

Período de apuração: 1994

VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. No entanto, é elemento formal do lançamento a falta de identificação da autoridade fiscal.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Relator

EDITADO EM: 31 MAI 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 1998. A contrariedade seria em face do artigo 173, I do CTN

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão que, por maioria de votos, reconheceu a natureza material do vício que levou à nulidade do lançamento anterior, implicando daí a decadência do direito de realizar lançamento substitutivo. No caso, a nulidade foi declarada pelo fato de faltar a identificação da autoridade fiscal que realizou o lançamento.

Segue trecho do relatório do acórdão de primeira instância:

Contra a contribuinte em epigrafe foi lavrado, por auditor-fiscal da SRF em São Sebastião/SP, o Auto de Infração de fls.50/53, relativo ao exercido de 1994. A autuada foi cientificada da exigência em 09/08/01.

Desta forma, o crédito tributário referente ao exercício de 1994, constante do auto de infração, constituído de infrações lançadas anteriormente, cujo lançamento foi declarado nulo por vício de forma, está perfeitamente constituído, já que a definitividade da decisão ocorreu em 05/02/1998 e o Fisco poderia efetuar novo lançamento até a data limite de 05/02/2003.

Seguem trechos do relatório e voto pertencentes ao acórdão recorrido:

Consoante Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 18.097/98-12.10.333, às fls.29/30, o lançamento primitivo à fl. 02 foi declarado nulo, pois foi efetuado sem os requisitos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72.

O Auto de Infração às fls. 46/53 foi lavrado por entender o autoridade • lançadora que se tratava, na espécie, de vício formal, passível de ser refeito no prazo de cinco anos a contar da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória, nos termos do artigo 173, inciso II, do CTN.

Em sua impugnação ao novo lançamento (fl. 55), a autuada alegou que o lançamento não pode prosperar em face da ocorrência do lapso decadencial. A legitimidade ativa conferida ao fisco para constituir o crédito tributário operou-se a destempo, o que impõe o cancelamento do Auto de Infração.

O suporte material da exação em tela ocorreu no ano calendário de 1993. O lançamento atual foi cientificado à contribuinte em 09/08/2001 (fl. 50). Desta forma, este só será válido se constado, no presente caso, que a nulidade do primeiro lançamento decorreu de vício formal, nos termos do artigo 173, inciso II, do Código • Tributário Nacional.

O lançamento primitivo (à fl. 02) foi declarado nulo na Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 18.097/98-12.10.333 (fls. 29/30). O entendimento do órgão julgador de primeiro grau foi resumido na ementa nos seguintes termos:

"EMENTA: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

É nulo o lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional (aplicação do disposto no artigo 6º, I, da IN SRF nº 94/97).

Assevera a Fazenda Nacional, em síntese, que:

Vale consignar, entretanto, que o exame dos autos demonstra que o único vício identificável no primeiro lançamento consiste na ausência de assinatura da autoridade fiscal que o efetuou. De fato, a notificação de lançamento de fls. 02 não foi assinada pela autoridade fiscal responsável, o que representa afronta ao art. 11, IV do Decreto 70.235/72, e não ao art. 142 do CTN — conforme afirmado pelo acórdão embargado.

No sentido de que a ausência de assinatura da autoridade fiscal responsável, na notificação de lançamento, constitui vício de natureza formal, ...

O primeiro lançamento de realizado contra a contribuinte, referente ao ano-calendário 1993, foi anulado pela DRJ/São Paulo /SP, em 05/02/1998, sob o argumento de que "é nulo lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De fato, analisando-se o teor da alínea b do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 4.717/65 c/c arts. 142 do CTN e 11, inciso IV, e 59 do Decreto nº 70.235/72, é possível verificar que a ausência da assinatura da autoridade competente no corpo da notificação de lançamento é mero vício de forma, porquanto desatendido apenas e tão-somente requisito de ordem estritamente procedimental.

Regularmente intimado do Acórdão, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte não apresentou contra-razões.

É o breve relato.

Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

Inicialmente, esclarece-se que o recurso especial cinge-se à qualidade do vício para a nulidade, formal ou material e não a nulidade em si.

Trata-se de uma das questões processuais mais polêmicas; qual seja a discussão sobre os conceitos de vícios formal e material e seus efeitos; sobretudo, quanto ao reinício do prazo decadencial para constituição do crédito tributário através de novo lançamento, em substituição ao anterior, declarado nulo.

Portanto, iniciando pela finalidade prática da discussão, temos que o Código Tributário Nacional confere regra especial para a decadência do direito de constituição do crédito tributário substitutivo de outro anulado anteriormente:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A primeira constatação decorre do próprio texto acima: somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento

“forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. 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 artigo 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, ai 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.[...]”
(7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraído-se da denominação que se possa atribuir, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado e outras hipóteses que, embora possam dificultar a defesa, não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – 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. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através

da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

É certo que o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 traz a descrição do fato como elemento obrigatório do auto-de-infração. E realmente não poderia ser diferente. No documento de constituição do crédito devem existir todos os campos correspondentes às informações previstas no artigo 10. De fato, entendo como vício de forma, podendo, o lançamento em que autoridade nada mencionou sobre os fatos geradores do tributo ou da infração. Entendeu o legislador que a informação é tão essencial que faz parte da própria existência do documento, sua ausência é como se lhe faltasse um pedaço. Nesse sentido a mesma autora, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro² ao dizer que a ausência da exposição dos fatos e do direito impede a verificação de legitimidade do ato:

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.

Entretanto, há casos em que a descrição dos fatos existe no documento, mas, posteriormente, quando em um exame mais detido, vem-se a entender que não de forma detalhadamente suficiente. Essa análise não é objetiva com no caso da ausência de motivação: existe ou não existe; ao contrário, é por demais subjetiva. Impregnam o julgamento considerações subjetivas - para alguns a descrição foi suficiente para outros não. Não há uma medida certa através da qual se possa assegurar que os fatos geradores foram suficientemente detalhados pela autoridade fiscal - é a discricionariedade própria do julgador. O objeto da discussão é o conteúdo do ato, sua materialidade. É possível conhecê-lo ou não para fins de se exercer o direito de defesa? Essa é a questão a ser respondida pelo julgador.

Chegando, agora, ao caso concreto, o acórdão reconheceu a natureza material do vício que levou à nulidade do lançamento anterior, implicando daí a decadência do direito de realizar lançamento substitutivo.

No caso, a nulidade foi declarada pelo fato de faltar a identificação da autoridade fiscal que realizou o lançamento, considerado na decisão que declarou a nulidade como vício formal, conclusão esta que se tornou definitiva na esfera administrativa, não

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11 edição, página 193.

cabendo agora no julgamento do lançamento substituto como vício material, pois isso implicaria revisão de ofício do processo anterior, sem autorização legal para tanto.

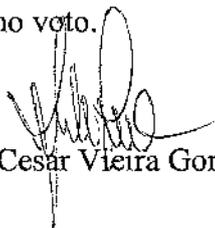
Conforme as datas trazidas ao relatório, caso seja considerado o vício como formal, não haveria de se considerar decadente o lançamento substituto, em razão do artigo 173, II do CTN.

Ressalta-se, ainda, que foi editada a Súmula CARF nº 21, DOU de 22/12/2009:

“É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu”.

Por todo o exposto, entendo que deva ser dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional para que os autos retornem à turma ordinária de origem, a fim de que se pronuncie sobre o mérito do recurso.

É como voto.



Julio Cesar Vieira Gomes - Relator