



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 10980.012320/2005-92  
**Recurso n°** 156.110 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.364  
**Sessão de** 06 de agosto de 2008  
**Recorrente** RENATO POSPISSIL  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001

**PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA** - Não presentes as irregularidades previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e sanadas as incorreções e imperfeições do lançamento, por meio da realização de diligência, sobre a qual o contribuinte teve oportunidade de se manifestar em nova impugnação, não há que se falar em nulidade do procedimento.

**DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - TERMO FINAL** - Com a lavratura do auto de infração e a respectiva ciência pelo contribuinte, consuma-se o lançamento do crédito tributário. Por outro lado, igualmente determina-se o termo final para a contagem do prazo decadencial. Desta forma, a decadência só é passível de ocorrer no período anterior a essa lavratura, já que, posteriormente, e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido recurso porventura utilizado pelo contribuinte, não mais corre prazo decadencial.

**IRPF - LIVRO CAIXA** - Cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa, mantendo tudo em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

**IRRF - LIVRO CAIXA - GLOSA DE DEDUÇÃO** - Somente são dedutíveis as despesas escrituradas no Livro Caixa, se necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte produtora e desde que devidamente comprovadas.

**JUROS - TAXA SELIC** - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

*APD* 1

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Preliminar rejeitada.

Arguição de decadência rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RENATO POSPISSIL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, pelo voto de qualidade, REJEITAR a arguição de decadência, vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza (Relatora), Pedro Anan Júnior, Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
NELSON MALLMANN

Redator-designado

FORMALIZADO EM:

20 OUT 2008 20 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Antonio Lopo Martinez. Ausente justificadamente a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França.

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 19/25) lavrado contra o contribuinte RENATO POSPISSIL, inscrito no CPF/MF sob nº 359.955.569-91, originário da revisão eletrônica da sua declaração de ajuste do ano-calendário de 2000, exercício de 2001, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total de R\$ 282.464,45, em 05.08.2005, em virtude de deduções indevidas no Livro Caixa, assim identificadas na descrição dos fatos (fls. 21):

*“Dedução indevida a título de Livro Caixa. Aceito as despesas de custeio devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e os encargos trabalhistas e previdenciários.”*

O enquadramento legal está amparado no artigo 6º, incisos I a III e parágrafos da Lei nº 8.134/90 e art. 8º, inciso II, alínea “g” da Lei nº 9.250/95.

Intimado por AR, em 11.10.2005 (fls. 33), o contribuinte apresentou sua impugnação, em 07.11.2005 (fls. 01/13), cujos principais argumentos estão fielmente sintetizados no relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 119):

*“...após breve narrativa dos fatos e da medida fiscal, alega, preliminarmente, nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, consistente no fato de não lhe ter sido informado quais as despesas de livro caixa que foram glosadas, impossibilitando que faça qualquer defesa específica para sustentar o seu restabelecimento. Indaga: ‘No demonstrativo das infrações, é afirmado pela fiscalização que houve dedução indevida a título de livro caixa. Mas qual dedução? Também é afirmado que foi aceito as despesas de custeio devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos. Quais despesas foram aceitas?’*

*No mérito, diz ‘que tem plena convicção de que todos os lançamentos efetuados no seu livro caixa tiveram como suporte documentos hábeis e idôneos’, assim como ‘todas as despesas de custeio que compõe os lançamentos acima mencionados estão de acordo com o art. 6º da Lei nº 8.134/1990’. Aduz que mesmo ‘sem ter conhecimento de quais despesas de custeio teriam sido glosadas, de plano pode-se afirmar o lançamento de tais despesas obedeceram criteriosamente a necessidade a percepção dos rendimentos, bem como a manutenção da fonte produtora’.*

*Acrescenta que não tem como identificar os critérios utilizados para a glosa, sendo ônus da autoridade fiscal ‘demonstrar quais valores e as razões do seu entendimento ao efetuar o lançamento tributário em consequência das glosas de despesas’.*

*Insurge-se contra a aplicação da taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios, por ser inconstitucional em face do seu caráter remuneratório.*

AP

*Requer a nulidade do lançamento, por ofensa à ampla defesa, e, no mérito, a sua improcedência."*

Encaminhado o lançamento para julgamento, o Sr. Relator da DRJ de Curitiba propôs a realização de uma diligência, para os seguintes fins (fls. 34):

*"1ª – especificar quais foram os valores glosados, com anexação aos autos de demonstrativo nesse sentido, bem como de eventual cópia do livro caixa;*

*2ª – anexar comprovação de ciência do contribuinte quanto à relação detalhada das despesas glosadas e, caso inexistente, que seja lhe dada ciência, com abertura integral de prazo para impugnação."*

Em cumprimento, vieram aos autos os demonstrativos de fls. 36 e 76/82, com as identificações das despesas glosadas, constando a suas respectivas datas, descrições, valores e motivos da glosa. Às fls. 37/74 estão as cópias do Livro Caixa do contribuinte.

Do resultado dessa diligência, o contribuinte tomou ciência em 25.08.2006 (fls. 75), manifestando-se em impugnação complementar em 26.09.2006 (fls. 85/101), assim relatada pela autoridade julgadora de primeira instância (fls. 119/120):

*"Aduz que há equívoco na informação do autuante de que a ciência seria dada por edital, uma vez que a tomou, pessoalmente, em 25/08/2006 (fls. 75).*

*Em preliminar, argúi que 'apesar da reabertura do prazo para apresentação de defesa, o Auto de Infração não poderá prosperar. O referido ato administrativo ainda está eivado de vício que o torna insubsistente'.*

*Diz que 'a fiscalização apresentou ao Autuado o motivo da autuação, as listagens com a relação de notas fiscais, valores e motivos da glosa do livro caixa, concedendo-se novo prazo para a apresentação de defesa, o que implica na anulação de todos os atos administrativos praticados anteriormente, sendo válidos somente os atos praticados a partir da ciência ocorrida em 25.08.2006'.*

*Após discorrer sobre o Sistema Tributário, seus princípios, normas e requisitos do lançamento, alega que 'não conseguiu vislumbrar quais os valores e a que se refere a glosa efetuada nas deduções lançadas no seu livro caixa' e, mesmo a devolução do processo, para esclarecimento dos motivos da autuação e a reabertura de prazo para impugnação, 'não tem o condão de sanear o processo, uma vez que os atos praticados anteriormente não têm validade', tendo se consubstanciado a ofensa ao direito de defesa.*

*Ainda em preliminar, suscita a 'decadência em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário de 2000, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, aduzindo 'que o prazo para a homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação, (que no caso do Imposto de Renda Pessoa Física, por ser apurado anualmente, será sempre no dia 31/12 de determinado ano-calendário)', acrescentando 'que apurou imposto a pagar em sua declaração de ajuste anual entregue tempestivamente,*

valor este que foi recolhido conforme a legislação pertinente'.  
*Transcreve decisão administrativa nesse sentido.*

*No mérito, repete os argumentos da impugnação original, acrescentando que na glosa das despesas a autoridade fiscal 'abusou da subjetividade ao classificar algumas despesas como indedutível'. Diz que 'a nota fiscal não é condição essencial para determinar a sua dedutibilidade. Existem muitas transações comerciais, cujo comprovante pode se revestir de simples recibos, cupons fiscais, etc. Convém salientar que todas as despesas foram lançadas com algum tipo de comprovante, mesmo que não tenha sido exatamente nota fiscal'.*

*Alega que outros itens glosados como alimentos, medicamentos, plano de saúde, seguro em grupo, são despesas feitas em prol dos funcionários do cartório, justificando não ser 'segredo para ninguém que no vínculo empregatício entre patrões e empregados existem ingredientes que vão além do salário direto', sendo estas despesas glosadas 'complemento de salário do quadro funcional'.*

*Contesta a glosa da despesa classificada como doação, por serem de valor ínfimo e fazer parte da função social da atividade do cartório, destinando-se a entidades filantrópicas.*

*Insurge-se contra a glosa da despesa com assessoria, correspondente a pagamentos feitos a empresa que presta assessoria técnica ao autuado, informando que esta empresa 'é composta por profissionais que pesquisam a legislação e também analisam os métodos procedimentais de registros, notariais, orientando os funcionários do cartório para que procedam corretamente os apontamentos e registros imobiliários'. Diz que os impostos relativos a estas despesas já foram recolhidos e, caso glosadas, haveria duplicidade de exigência dos respectivos tributos, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico.*

*Requer, por fim, que seja considerada a data de ciência como sendo 25/08/2006 e não a do eventual edital mencionado no termo de ciência e entrega de documentos (fls. 103); que sejam acolhidas as preliminares de cerceamento de defesa e de decadência; e, no mérito, que se declare a improcedência total do lançamento."*

Examinando todas essas alegações, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por intermédio da sua 4ª Turma, à unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, considerou o lançamento totalmente procedente (fls. 117/130). Trata-se do acórdão nº 06-12.638, de 31.10.2006, cuja ementa bem espelha as razões de decidir (fls. 117/118):

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2001*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em*

*normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.*

**DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.**

*O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual ocorre em 31 de dezembro; quando não declarados, para efeito de lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173, I).*

**LIVRO CAIXA. DESPESAS. GLOSAS**

*Somente as despesas de consumo indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, são dedutíveis na declaração do contribuinte e estão condicionadas à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais.*

*Lançamento Procedente."*

Pessoalmente intimado em 17.11.2006 (fls. 131), e intimado por AR em 16.11.2006 (fls. 133), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 15.12.2006 (fls. 134/153), em que repisa as mesmas razões já apresentadas na fase impugnatória, quais sejam: a) preliminar de nulidade do auto de infração, por cerceamento ao direito de defesa; b) preliminar da ocorrência dos efeitos da decadência tributária; c) no mérito, tenta justificar as despesas glosadas e d) insurge-se contra a incidência da SELIC.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os seus pressupostos processuais. Deve, portanto, ser conhecido.

A matéria de mérito a ser aqui enfrentada é exclusivamente de provas; diz respeito a glosas de despesas do livro caixa do contribuinte, por não se enquadrarem, na visão da Fiscalização, nos limites permitidos pela legislação.

Antes, porém, o contribuinte suscita duas preliminares: 1ª. de nulidade do lançamento, por cerceamento ao direito de defesa, em vista da descrição incompleta e falha da suposta infração; 2ª. da ocorrência dos efeitos da decadência tributária, considerando-se que a intimação válida, no caso concreto, se deu apenas em 25.08.2006, quando recebeu os documentos originários da diligência realizada que complementou o auto de infração.

Passar-se-á à análise de cada qual.

Quanto à primeira das preliminares - de nulidade do lançamento - não tem razão o Recorrente. Se efetivamente, em um primeiro momento, seu direito de defesa restou prejudicado frente à descrição incompleta e defeituosa da infração lhe imputada, tal falha foi devidamente sanada, já em primeira instância, com a realização da diligência de fls. 34, de cujo resultado, inclusive, teve ciência e, além disso, com a reabertura do prazo integral para a apresentação de nova impugnação, o que foi aproveitado pelo contribuinte.

Assim, entendo que deve ser considerado o conteúdo do artigo 60, do Decreto nº 70.235/72:

*"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."* (grifei)

Rejeito, pois, essa preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que não vislumbro a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, em função da nova oportunidade que teve para se manifestar sobre a diligência que complementou e esclareceu o lançamento original.

No entanto, diferente é a minha conclusão quanto a outra preliminar, da ocorrência dos efeitos da decadência tributária.

Com efeito.

A exigência diz respeito ao ano-calendário de 2000, tendo sido o recorrente dele intimado em 10 de outubro de 2005. Obviamente que nessa data não havia que se falar em decadência.

AP

Todavia, o fato é que o auto de infração encontrava-se defeituoso, órfão de cumprimento de requisito essencial, o que foi formalmente reconhecido pelo próprio Sr. Relator de primeira instância, ao determinar a realização da diligência. Veja-se o conteúdo do seu despacho (fls. 34):

*“O interessado alega na impugnação (fls. 02/13) que houve cerceamento de defesa, por não terem sido especificadas as despesas do livro caixa que foram glosadas pela autoridade lançadora. Compulsando-se os autos, constata-se não haver documentos, demonstrativos ou outros elementos que permitam verificar se o contribuinte tomou conhecimento dos valores glosados, sendo certo que a descrição contida no auto de infração, á fls. 21, se mostra absolutamente imprópria a essa finalidade. Assim proponho o retorno do presente processo à DRJ em Curitiba para as seguintes providências:*

*1º - especificar quais foram os valores glosados, com anexação aos autos de demonstrativo nesse sentido, bem como eventual cópia do livro caixa;*

*2º - anexar comprovação da ciência do contribuinte quanto à relação detalhada das despesas glosada, e caso inexistente, que seja lhe dada ciência, com abertura integral de prazo para impugnação.” (grifei)*

Do resultado dessa diligência que, reconhecidamente, complementou o auto de infração, suprindo-lhe falha no seu requisito essencial – da adequada descrição dos fatos atuados -, e permitindo ao contribuinte o exercício pleno do seu direito de defesa, o contribuinte tomou ciência em **25 de agosto de 2006**.

A decisão recorrida fixou-se em que a data da ciência continuou sendo a primitiva, 10 de outubro de 2005, discorrendo longamente sobre o tema da decadência, mas fundamentando-se em entendimento já vencido neste Colegiado, quanto à contagem do prazo decadencial a partir da regra do artigo 173, I, do CTN:

O que se tem que decidir aqui é: pode um auto de infração que infringe o art. 10, III, do Decreto 70.235/72, não demonstrando com clareza os motivos pelos quais glosou as despesas de caixa, e não identificando as despesas glosadas - isto é, deixou de cumprir requisito essencial, motivador indubioso de preterição do direito de defesa -, ser completado meses ou anos depois, mantendo-se a data da ciência original, para fins de contagem do prazo decadencial?

Ou: a data da ciência válida, para todos os efeitos legais, é aquela em que o contribuinte é intimado de que foram juntados os documentos “esquecidos” pelo atuante e que lhe permitirão a garantia de ampla defesa?

É evidente que na maioria dos casos, a tramitação do processo passa por etapas, previstas em lei, como a realização de uma perícia, diligências, etc., cujo retardamento não alteram a data da ciência original. O próprio Decreto nº 70.235/72 cuida de dar tratamento adequado a esses eventos e suas repercussões.

Conforme expressamente reconhecido pela autoridade julgadora de primeira instância, está nítido que a diligência realizada tinha por finalidade muito mais de que corrigir



um mero erro formal; estava-se diante de uma correção de essência, de matéria, de deficiência fulminante, que, naquele momento, atingia em cheio o devido processo legal e a garantia do direito de ampla defesa.

Tenho para mim que a ciência do auto de infração defeituoso em situações como a que se apresenta neste caso, não pode ser tida como válida para fins de contagem do prazo decadencial. O auto de infração foi complementado, especialmente para os fins do inciso III, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72 a fim de esparcar qualquer possibilidade de cerceamento ao amplo direito de defesa do contribuinte. Registre-se que se tal providência não fosse tomada, esse processo como um todo poderia estar maculado pela nulidade.

Logo, a rigor, o auto de infração só passou a existir no mundo jurídico a partir da sua complementação pela diligência realizada, a qual foi dada ciência ao contribuinte em **25 de agosto de 2006**, ou seja, há mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador autuado (ano-calendário de 2000).

Nesse sentir, acolho a preliminar de decadência, adotando o entendimento hoje dominante nesse Conselho quanto aos lançamentos por homologação (como inquestionavelmente é o caso do IRPF), adotando-se a forma de contagem do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN. O fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 2000, tendo a Fazenda Pública o prazo de cinco anos para o lançamento, ou seja, 31 de dezembro de 2005. Como a ciência válida se deu em 25 de agosto de 2006, já estava decaído o direito de lançar.

Acolho, portanto, a preliminar de decadência do lançamento.

Vencida na preliminar, vamos ao exame do mérito.

A relação das despesas glosadas, com a descrição, valor e motivo da glosa, está às fls. 76/82.

Basicamente, pode o contribuinte, titular de registro de imóveis, deduzir a remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício e respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte pagadora.

Na impugnação e no recurso, o contribuinte sustenta que as despesas menores, como doações, medicamentos, plano de saúde, sem nota fiscal, etc. podem ser acolhidas por atenderem ao que dispõe o art. 6º, da Lei 8139/90, tendo o autuante abusado do subjetivismo para não aceitá-las.

Já no que se refere aos serviços de assessoria, de enormes valores mensais, limita-se a dizer que toma serviços necessários para o suporte técnico do cartório. E que os profissionais que prestam a assessoria pesquisam a legislação, analisam métodos procedimentais dos registros notariais, orientando os funcionários.

Quanto às primeiras, ditas menores, mantenho a glosa, por entender que não preenchem os requisitos para a dedução, exatamente pelas razões fiscais de fls. 76/82, apoiadas na decisão de primeira instância.



Em relação às despesas de assessoria, os argumentos que poderiam derruir a ação fiscal não vieram aos autos. Ou seja, nada foi comprovado.

A prestadora de serviços - E.P. Administradora de Bens Ltda. - tem por objeto aluguel de imóveis (fls. 113), tendo como sócios os pais do recorrente (fls. 114).

As notas fiscais não discriminam a natureza dos serviços, não permitindo, pois, verificar se tem ou não a ver com a atividade do recorrente e, assim, aquilatar da veracidade e necessidade. Além disso, as notas emitidas pela empresa, ora glosadas, são de n.ºs. 110 a 121. Ou seja, doze notas fiscais seguidas emitidas mensalmente contra o recorrente.

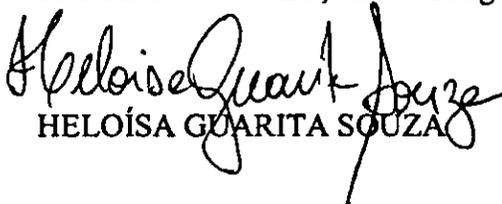
Mantenho, por essas razões a glosa integral das despesas.

Quanto à incidência da SELIC, trata-se de matéria já pacificada, sendo aplicável a Súmula n° 4, deste Primeiro Conselho:

*"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Ante ao exposto voto no sentido de conhecer do recurso por tempestivo e acolher a preliminar de decadência do lançamento. Vencida nessa parte, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 06 de agosto de 2008

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA

## Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Heloísa Guarita Souza, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

A relatora alega, que a exigência diz respeito ao ano-calendário de 2000, tendo sido o recorrente dele intimado em 10 de outubro de 2005, entendendo que nesta não havia que se falar em decadência, porém, entende que o auto de infração encontrava-se defeituoso, órfão de cumprimento de requisito essencial, o que foi formalmente reconhecido pelo próprio Sr. Relator de primeira instância, ao determinar a realização da diligência.

Aduz, ainda, a relatora que do resultado dessa diligência que, reconhecidamente, complementou o auto de infração, suprindo-lhe falha no seu requisito essencial - da adequada descrição dos fatos autuados -, e permitindo ao contribuinte o exercício pleno do seu direito de defesa, o contribuinte tomou ciência em **25 de agosto de 2006**.

Nesta linha de pensamento, entende que a ciência do auto de infração defeituoso em situações como a que se apresenta neste caso, não pode ser tida como válida para fins de contagem do prazo decadencial e que a rigor, o auto de infração só passou a existir no mundo jurídico a partir da sua complementação pela diligência realizada, a qual foi dada ciência ao contribuinte em **25 de agosto de 2006**, ou seja, há mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador autuado (ano-calendário de 2000).

Correta esta a linha de pensamento da nobre relatora sobre a questão da nulidade, ou seja, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, contudo, não posso concordar com a conclusão exarada no sentido de que termo inicial para a contagem de prazo decadencial se desloque para a data da ciência da diligência, cuja realização ocorreu na fase do litígio já devidamente instaurado.

Ora, 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 conseqüência.*

*§ 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 – e tais são todos os atos administrativos – a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbitrio 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 sujeitas 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 tomado 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 mostram-se, 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.)*

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, falha na descrição da irregularidade, 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.

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.

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.*

Na aludida sessão, decidiu-se interessante questão processual relacionada à teoria das nulidades. Debateu-se sobre vícios identificados no curso do processo relacionados à insuficiência na descrição dos fatos e ao contraditório e seus efeitos sobre o lançamento fiscal e a decisão de primeira instância.

Desde sua impugnação, o contribuinte insurgia-se contra a insuficiente descrição dos fatos no auto de infração e pedia a declaração de nulidade do lançamento por cerceamento ao seu direito de defesa, no que foi atendido integralmente pela Egrégia Quinta Câmara.

De modo diverso, a Primeira Turma da CSRF, ao apreciar recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, entendeu que o lançamento fiscal não deveria ter sido anulado, pois as irregularidades não comprometeram a defesa.

Como se viu, 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 CTN 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.

Ora, pelo que entendi do processo o contribuinte se insurgia contra a insuficiência na descrição dos fatos, ou seja, de vícios de formalização que podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao contribuinte.

Esta foi à linha adotada no voto proferido pela nobre relatora para rejeitar a preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, conforme se verifica dos excertos abaixo:

*Quanto à primeira das preliminares - de nulidade do lançamento - não tem razão o Recorrente. Se efetivamente, em um primeiro momento, seu direito de defesa restou prejudicado frente à descrição incompleta e defeituosa da infração lhe imputada, tal falha foi devidamente sanada, já em primeira instância, com a realização da diligência de fls. 34, de cujo resultado, inclusive, teve ciência e, além disso, com a reabertura do prazo integral para a apresentação de nova impugnação, o que foi aproveitado pelo contribuinte.*

*Assim, entendo que deve ser considerado o conteúdo do artigo 60, do Decreto nº 70.235/72:*

*"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." (grifei)*

*Rejeito, pois, essa preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que não vislumbro a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, em função da nova oportunidade que teve para se manifestar sobre a diligência que complementou e esclareceu o lançamento original.*

Ora, se os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao administrado, ou seja, o máximo que poderia ter acontecido seria declarar a nulidade por vício formal, onde a autoridade lançadora poderia dar continuidade ao processo desde que saneado o vício e observado o artigo 173, II do CTN, prazo mais favorável a Fazenda Nacional.

O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Portanto, a anulação de ato administrativo por vício formal devolve à Fazenda Pública a possibilidade da feitura de novo lançamento sobre a mesma matéria tributável.

É nesse sentido, que caminha a jurisprudência administrativa tributária, conforme se constata no julgado baixo:

*Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Processo Administrativo Fiscal – Anulação de Lançamento por Vício Formal – Decadência – Novo Lançamento – O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (Recurso n° 139.666 - Recorrente: Industrial Madeireira Curuatinga Ltda. - Recorrida: 1ª Turma Da DRJ em Belém – PA. – Relator: Caio Marcos Cândido - Sessão de 20 de maio de 2005 - Acórdão n° 101-94.998).*

Ora, com a lavratura do auto de infração e a respectiva ciência pelo contribuinte, consuma-se o lançamento do crédito tributário. Por outro lado, determina o termo final para a contagem do prazo decadencial. Desta forma, a ocorrência da decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência.

Como visto, não há nenhuma razão legal para que se desloque o termo final da contagem do prazo decadencial para a data da ciência da diligência realizada em período em que o litígio já estava instaurado. Eventualmente, se fosse o caso, deveria ter sido declarado a nulidade formal do lançamento. Entretanto, a diligência realizada resolveu a questão que poderia, em tese, ter resultado em nulidade formal, já que os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao contribuinte.

Assim, baseado na jurisprudência dominante desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2001, não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (05/08//05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR preliminar de decadência suscitada pelo recorrente, acompanhando a relatora nos demais itens.

Sala das Sessões - DF, em 06 de agosto de 2008

  
NELSON MALLMANN