



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.007507/2008-88  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1402-001.699 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ABBOTT LABORATÓRIOS DO BRASIL LTDA.

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

Exercício: 2000

LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CONSTITUIÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DA DEFINITIVIDADE DA DECISÃO. INOBSERVÂNCIA DO TRÂNSITO EM JULGADO. PROVOCA A NULIDADE DO NOVO LANÇAMENTO POR VICIO FORMAL.

Anulado um lançamento por vício formal, a realização de novo lançamento somente poderá ocorrer quando se tornar definitiva a decisão que declarou a nulidade do lançamento anterior, sob pena de ser considerado igualmente nulo o lançamento ulterior.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento a Conselheira Cristiane Silva Costa.

CÓPIA

## Relatório

O Presidente da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA, em razão do duplo grau de jurisdição, recorre de ofício, em conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 330/343, que julgou procedente a impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando a exoneração do crédito constituído pelo Auto de Infração de fls. 92/95.

Contra ABBOTT LABORATORIOS DO BRASIL LTDA, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 56.998.701/0001-16, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, Rua Michigan, nº 735, Bairro Brooklin, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo- SP, em decorrência dos trabalhos de fiscalização, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, constante às fls. 90/95, com ciência por AR, em 27/11/2008 (fl. 97), exigindo um crédito tributário no valor de R\$ 3.601.614,05, a título de imposto, acrescido de multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições referente ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

Consta do Auto de Infração que o procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, tendo em vista a análise dos documentos acostados aos autos conduz à constatação de erro na identificação do sujeito passivo da relação jurídico-processual, uma vez que o lançamento foi formalizado em 24/12/2004 (fl. 18) após, portanto, a extinção, por incorporação, da empresa "Knoll Químicos e Farmacêuticos Ltda.", ocorrida em 30/08/2001, pela empresa "Abbott Laboratórios do Brasil Ltda.", conforme Relatório Sistema CNPJ/CONS/SRF (fl. 105/110), assim sendo este lançamento efetuado por vício de forma (fl. 03/07) e foi declarado nulo pelos julgadores da DRJ/RJ1/SECOJ, resguardado o direito de a Fazenda Nacional refazê-la na boa e devida forma, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN. Assim, foi efetuado o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999).

A autoridade lançadora entendeu, que o valor do imposto de renda recolhido à menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINOR, FINAM ou FUNRES, conforme apurado o Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Infração capitulada no art. 601, § 7º, do RIR/99.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 142/143), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, no ano-calendário de 1999, a empresa fez opção de aplicação em incentivos fiscais por meio de pagamento de DARF específico código 6677 em 31/03/00, no valor de R\$ 1.152.922,33;

- que a DIPJ, relativa ao ano-calendário de 1999 na ficha 16 — Aplicação em Incentivos Fiscais, a empresa declarou sua opção para aplicação no FINOR, no valor de R\$ 1.152.922,33;

- que as informações referentes às opções de aplicação de parcela do imposto de renda das pessoas jurídicas nos fundos de investimentos regionais fornecidas pelo contribuinte na DIPJ do ano-calendário de 1999, foram analisadas pelo sistema IRPJOEIF 2000;

- que como resultado desta análise foi enviado um extrato para o contribuinte comunicando que o incentivo fiscal reconhecido pela Secretaria da Receita Federal é igual a zero;

- que de posse deste extrato foi facultado ao contribuinte fazer o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), o qual poderia ser dado entrada até 28/02/2003, conforme Ato Declaratório Executivo Corar nº 96 de 10 de setembro de 2002;

- que ainda tendo em vista a solução de Consulta Interna nº 26 de setembro de 2004 é no sentido que as situações acima descritas devem ser objeto de lançamento de ofício;

- que lavramos o competente auto de infração a fim de ser exigido de ofício o valor da parcela do imposto de renda recolhido à menor.

Em sua peça impugnatória de fls. 99/116, instruída pelos documentos de fls. 119/200, apresentada, tempestivamente, em 23/12/2008, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência dos Autos de Infrações, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, em 22/12/2004, foi lavrado auto de infração (**doc. 04**) em face da empresa Knoll Produtos Químicos e Farmacêuticos Ltda. ("Knoll"), como resultado de procedimento de auditoria interna em que foi realizada a confrontação dos dados informados na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao exercício de 2000 (DIPJ — 2000) com informações disponíveis nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal quanto às opções de aplicação de parcela do imposto sobre a renda (IRPJ) em fundos de investimento regionais (IRPJOEIF2000). Da referida cobrança originou-se o PAF nº 18471.002461/2004-78;

- que é importante mencionar, de plano, que a Knoll, à época da lavratura do auto de infração em questão, já havia sido incorporada pelo Abbott Laboratórios do Brasil Ltda., ora Impugnante (doc. 05);

- que ocorre que, muito embora essa questão tenha sido superada pela ora Impugnante, quando da apresentação de Impugnação contra o indigitado auto de infração (doc. 06), a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro houve por bem julgá-lo nulo sob o fundamento de que houve um erro na identificação do sujeito passivo, ressaltando-se, assim, o direito da Fazenda Nacional em constituir novamente o crédito, nos termos do disposto no artigo 173, II do CTN (pois se tratava de suposto vício formal) (doc. 06 A);

- que diante desse permissivo legal, em 27/11/2008, foi lavrado novo auto de infração, dessa vez contra a empresa sucessora por incorporação da Knoll, ora Impugnante, visando à cobrança de um suposto débito de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1999;

- que como se sabe, foi constatada suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ relativo ao ano-calendário 1999, pois, conforme relatado no Termo de Verificação de Infração anexo ao auto de infração, o valor de IRPJ recolhido em 31/03/2000 sob o código 7920 (doc. 07) e, portanto, indicado a favor do F1NOR, teria assumido a natureza de "subscrição voluntária para o fundo", provocando a diminuição do total de IRPJ recolhido em relação a 1999 e motivando sua presente exigência, com acréscimo de multa de ofício de 75% e juros de mora equivalentes à taxa SELIC;

- que os motivos apontados para a desaprovação do incentivo fiscal e a conseqüente desnaturação do valor de IRPJ devidamente recolhido quanto ao ano-calendário de 1999 constam do "Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais" recebido pela Impugnante em 24/09/2002 (**doc. 08**). Trata-se das ocorrências identificadas pelos códigos 14 e 16, assim resumidas: "contribuinte com débitos de tributos e contribuições federais e/ou com irregularidades cadastrais" e "contribuinte com pendências junto ao FGTS", respectivamente. Ou seja, pela falta de clareza com que tal extrato trata as supostas pendências da empresa pleiteante dos benefícios fiscais, não é possível afirmar-se com certeza e exatidão quais eram os impedimentos que levaram ao não reconhecimento do benefício naquela época;

- que de qualquer forma, por uma análise superficial e circunstancial das pendências da empresa, o sistema de controle eletrônico da Receita Federal concluiu laconicamente pela sua inaptidão e, conseqüentemente, pela desaprovação do benefício;

- que, no entanto, conforme restará demonstrado adiante, a Impugnante encontrava-se e encontra-se em plenas condições para gozar do incentivo fiscal em questão, sendo a sua regularidade fiscal plenamente comprovável em qualquer período do passado, haja vista tratar-se de empresa do setor farmacêutico constantemente envolvida em licitações e ofertas públicas, havendo, portanto, um histórico permanente de certidões negativas fornecidas pelos órgãos pertinentes;

- que quanto ao Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC), é de se dizer que os motivos apontados para a desaprovação do incentivo fiscal e a conseqüente desnaturação do valor de IRPJ devidamente recolhido quanto ao ano-calendário de 1999 constam do "Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais", no qual são apontadas determinadas "pendências" que impedem a aprovação do benefício fiscal em questão;

- que tendo em vista o exposto e uma vez comprovada a regularidade fiscal da ora Impugnante, nada obsta à revisão da ordem de emissão e aprovação do incentivo fiscal em questão. Isso porque, conforme acima elucidado, é possível a apresentação de manifestação de inconformidade contra indeferimento ao pedido de aplicações a incentivos fiscais no prazo de 5 anos a contar da entrega da declaração de rendimentos. Destarte, analisado o presente pedido da Impugnante para revisão da ordem de emissão, e aprovados os incentivos fiscais a que faz jus, em vista sua regularidade fiscal comprovada por meio da presente Impugnação, deve ser, por conseguinte, anulado o auto de infração em testilha;

- que a nulidade do ato que negou a concessão dos incentivos fiscais, sendo assim, o ato administrativo relativo à negação dos incentivos fiscais a que faz jus a Impugnante, representado pelo malsinado Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais (doc. 08), carece de motivação, pois não apresenta com clareza e exatidão os motivos que conduziram à prática do ato, provocando inevitável preterição do direito de defesa da Impugnante;

- que deve ser anulado o referido Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais por falta de motivação e conseqüente preterição do direito de defesa, conforme preconizado pelo artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, anulando os atos posteriores que dependem do ato nulo, notadamente o auto de infração ora guerreado;

- que da vedação ao uso de sanções administrativas como meio de cobrança portanto, a empresa sucedida pela Impugnante recolheu devidamente o valor de R\$ 1.152.922,33, relativo a IRPJ do ano-calendário de 1999, manifestando, na oportunidade, sua opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais, mais especificamente em favor do Fundo de Investimento do Nordeste;

- que, dessa forma, não se pode admitir que seja negado o direito da Impugnante ao reconhecimento de seu incentivo fiscal, relativo à aplicação de parte do IRPJ de 1999 em favor do FINOR, em razão de mera constatação de pendências cadastrais ou de recolhimento de tributos, pois essa medida configuraria sanção administrativa não admitida no Direito Brasileiro e, como tal, afronta aos princípios constitucionais de isonomia e de livre exercício da atividade econômica;

- que da situação fiscal regular da Impugnante, ou seja, a negativa na concessão de incentivo fiscal por mera irregularidade cadastral ou por constatação de pendências, além de notadamente inconstitucional, revela-se medida realmente extrema, que traz prejuízos para a atividade econômica do contribuinte e para o próprio Poder Público, que, com isso, desestimula a adesão aos incentivos fiscais;

- que, ainda que, se admita possível a aplicação da exigência inconstitucional do artigo 60 da Lei nº 9.069/1995, tal situação certamente terá sido contornada pela empresa por meio da regularização constante de suas pendências;

- que a anulação do incentivo fiscal, por fim, caso não se reconheça a patente nulidade do Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais por falta de motivação, caso se admita a utilização de sanções administrativas como meio coercitivo de cobrança, caso não se reconheça a regularidade fiscal da Impugnante e, mais ainda, caso não se admita o recebimento desta impugnação como Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, deve-se ainda assim anular a destinação do IRPJ em favor do FINOR, mas jamais desconsiderar o recolhimento efetuado pela Impugnante, formulando exigência do mesmo tributo com acréscimo de multa e juros;

- que, dessa forma, não restam dúvidas de que deve ser anulado o auto de infração em comento por traduzir a exigência de imposto que já foi devidamente extinto por motivo de pagamento, na melhor forma do artigo 156, inciso I do CTN.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, através do Acórdão nº 15-26.885, de 20/04/2011, declararam a nulidade do lançamento, por vício formal, resguardado o direito de a Fazenda Pública refazê-lo, em boa forma, se for o caso, em conformidade com o artigo 173, inciso II, do CTN, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o lançamento do IRPJ foi proveniente da verificação de que a empresa teria recolhido imposto de renda a menor, em decorrência de ter efetuado excesso de destinação ao Fundo de Investimento do Nordeste (FINOR);

- que o presente lançamento resultou da anulação — por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I (DRJ/RJOI), conforme cópia do acórdão nº 12-19.448, às fls. 72 a 80, datado de 30/05/2008, proferido no processo nº 18471.002461/2004-78 — de lançamento anterior, de igual teor, realizado contra a empresa Knoll Químicos e Farmacêuticos Ltda., em função de vício formal, caracterizado por erro na identificação do sujeito passivo. Isso porque, quando do lançamento original, a "Knoll" já se encontrava extinta por haver sido incorporada pela ora Impugnante;

- que, mais adiante, em 28/05/2009, bem depois de efetuado o atual lançamento (cientificado em 27/11/2008) e de impugnada a exigência, conforme impugnação de fls. 99 a 116, apresentada pela Contribuinte em 23/12/2008, a DRJ/RJOI verificou que, no acórdão referido acima, havia deixado de recorrer de ofício, em desacordo com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e com a Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, vindo, então, a fazê-lo naquele momento, consoante despacho de fl. 326;

- que cientificada do recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, a Autuada, que já havia contestado o lançamento, aduziu novos argumentos, por intermédio do requerimento anexado às fls. 245 a 247, sintetizados na arguição de nulidade do presente lançamento, tendo em vista que a decisão relativa ao primeiro lançamento ainda não era definitiva;

- que abstraindo-se a análise de toda a argumentação trazida aos autos na peça impugnatória de fls. 99 a 116, é inegável que o lançamento em apreço perde sua razão de existência na medida em que a definitividade da decisão que anulou, por vício de forma, o lançamento original — sendo, portanto, tal requisito fundamental para ensejar sua realização — ainda não se concretizou, uma vez carecer de apreciação pelo órgão julgador competente;

- que, nesse sentido, revelam-se inteiramente pertinentes as ponderações oferecidas pelo sujeito passivo em seu requerimento de fls. 245 a 247, ao suscitar a nulidade do lançamento, visto que permanecem coexistindo, indevidamente, duas exigências tributárias idênticas;

- que a primeira delas, inclusa no processo nº 18471.002461/2004-78, cujo lançamento, embora anulado em primeira instância de julgamento, continua com seu recurso de ofício pendente de apreciação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como sujeito passivo a "Knoll", empresa já sucedida por incorporação pela ora Impugnante, por ocasião daquele lançamento;

- que a segunda exigência encontra-se materializada no presente processo, já em nome da ora Impugnante, e não poderia ter sido levada a efeito enquanto a decisão que anulou a primeira não se tornasse definitiva na esfera administrativa;

- que conclui-se, então, que o lançamento sob análise sequer deveria ter sido efetuado, ainda que sua execução precipitada tenha sido induzida por falha na elaboração da decisão referente ao lançamento anterior, no que diz respeito à omissão em relação ao recurso de ofício, obrigatório em face da exoneração de crédito tributário superior ao limite fixado pela legislação de regência;

- que, no caso concreto, em se tratando de requisito fundamental e indispensável à validade, eficácia e execução da exigência fiscal, a lavratura de novo auto de infração, em nome do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, com a finalidade de

retificar auto de infração anterior anulado por vício formal, somente poderá ser realizada quando configurada a definitividade da decisão que tornou nulo o lançamento original. A desobediência a tal premissa inquina de nulidade, por vício formal, o lançamento efetuado.

A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 1999*

*NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO.*

*Anulado um lançamento por vício formal, a realização de novo lançamento somente poderá ocorrer quando se tornar definitiva a decisão que declarou a nulidade do lançamento anterior, sob pena de ser considerado igualmente nulo o lançamento ulterior.*

*Decisão Recorrida Nula*

*Crédito Tributário Exonerado*

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

Em 10/12/2012 o recorrente apresenta as suas Contra Razões de fls. 355/364 a favor da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Como se depreende do relatório, o presente processo trata de exigência fiscal que teve origem na anulação, por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I (DRJ/RJOI), conforme cópia do acórdão nº 12-19.448, às fls. 72 a 80, datado de 30/05/2008, proferido no processo nº 18471.002461/2004-78 — de lançamento anterior, de igual teor, realizado contra a empresa Knoll Químicos e Farmacêuticos Ltda., em função de vício formal, caracterizado por erro na identificação do sujeito passivo. Isso porque, quando do lançamento original, a "Knoll" já se encontrava extinta por haver sido incorporada pela ora autuada.

A autoridade julgadora de primeira instância firmou o entendimento que o presente lançamento seria nulo por vício de forma, sob o argumento de que anulado um lançamento por vício formal, a realização de novo lançamento somente poderá ocorrer quando se tornar definitiva a decisão que declarou a nulidade do lançamento anterior, sob pena de ser considerado igualmente nulo o lançamento ulterior.

De fato, da análise dos autos observa-se que, em 28/05/2009, bem depois de efetuado o atual lançamento (cientificado em 27/11/2008) e de impugnada a exigência, conforme impugnação de fls. 99 a 116, apresentada pela Contribuinte em 23/12/2008, a DRJ/RJOI verificou que, no acórdão referido acima, havia deixado de recorrer de ofício, em desacordo com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e com a Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, vindo, então, a fazê-lo naquele momento, consoante despacho de fl. 326. Processo este que se encontra em fase de conclusão no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na situação de análise de Embargos de Declaração (conforme acompanhamento processual no sítio do CARF).

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a nulidade processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Nesse sentido, revelam-se inteiramente pertinentes as ponderações oferecidas pelo sujeito passivo em seu requerimento de fls. 245 a 247, ao suscitar a nulidade do lançamento, visto que permanecem coexistindo, indevidamente, duas exigências tributárias idênticas. Sendo a primeira delas, inclusa no processo nº 18471.002461/2004-78, cujo lançamento, embora anulado em primeira instância de julgamento, continua com seu recurso de ofício pendente de apreciação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como sujeito passivo a "Knoll", empresa já sucedida por incorporação pela ora autuada, por ocasião daquele lançamento; a segunda exigência encontra-se materializada no presente processo, já

em nome da ora autuada, e não poderia ter sido levada a efeito enquanto a decisão que anulou a primeira não se tornasse definitiva na esfera administrativa.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa se for compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

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 arbítrio 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, Direito 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 polemica, pois, para muitos autores, na esfera do Direito Público, por se estar a tratar de relações jurídicas que tratam de bens indisponíveis e sujeitos 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 tornado 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).

Existe, nesse sentido, jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que sustentam a amplitude das nulidades em matéria tributária:

**Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara.  
Acórdão nº 106-11.750.**

*PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de "recursos" e "aplicações", consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. DECLARAR a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.*

**Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara.  
Acórdão nº 108-07.556.**

*VICIO FORMAL – NULIDADE – 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. Circunscreve-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material,*

*pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.*

**Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara.  
Acórdão nº 104-17.440.**

*NULIDADE. LANÇAMENTO SEM ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. A ausência no lançamento da capitulação prevista para as infrações imputadas ao contribuinte implica em nulidade da exigência uma vez que foi emitido em desacordo com o disposto no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.*

**Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara.  
Acórdão nº 108-07.556.**

*VICIO FORMAL – NULIDADE – 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. Circunscreve-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.*

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 nº 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, 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.

Enfim, é de se concluir que o lançamento sob análise sequer deveria ter sido efetuado, ainda que sua execução precipitada tenha sido induzida por falha na elaboração da decisão referente ao lançamento anterior, no que diz respeito à omissão em relação ao recurso de ofício, obrigatório em face da exoneração de crédito tributário superior ao limite fixado pela legislação de regência. Em se tratando de requisito fundamental e indispensável à validade, eficácia e execução da exigência fiscal, a lavratura de novo auto de infração, em nome do

verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, com a finalidade de retificar auto de infração anterior anulado por vício formal, somente poderá ser realizada quando configurada a definitividade da decisão que tornou nulo o lançamento original. A desobediência a tal premissa inquina de nulidade, por vício formal, o lançamento efetuado.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez