



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

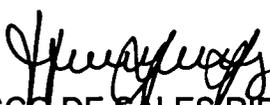
Lam-5  
Processo nº : 10240.000205/98-85  
Recurso nº : 130.696 - *EX OFFICIO*  
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1994 a 1996  
Recorrente : DRJ em BELÉM/PA  
Interessada : DUARTE COELHO & CIA. LTDA.  
Sessão de : 22 de agosto de 2002  
Acórdão nº : 107-06.757

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 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.  
Recurso de Ofício ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BELÉM/PA.

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

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2002

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, LUIZ MARTINS VALERO, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

Recurso nº : 130.696  
Recorrente : DRJ em BELÉM/PA

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, nos termos do inciso I do art. 34 do Decreto n.º 70.235/72, relativo ao ACÓRDÃO DRJ/BEL N.º 173, de 28 de janeiro de 2002 (fls. 266/272), que declarou a nulidade do lançamento efetuado contra a pessoa jurídica DUARTE COELHO & CIA. LTDA., para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ sobre fatos geradores ocorridos em 1993, 1994 e 1995, bem como dos autos de infração reflexivos referentes à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Consta do Relatório da decisão recorrida, proferida pela Primeira Turma da DRJ em Belém/PA, que “[...] o lançamento de ofício do IRPJ decorreu de omissão de receitas, caracterizada por insuficiência de recursos para suprir os dispêndios nos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, conforme Demonstração de Fluxo de Caixa às fls. 63/65, com infração ao art. 43 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e aos arts. 523, §3º, 739 e 892, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994)”, sendo os lançamentos reflexivos decorrentes do IRPJ.

A decisão de primeiro grau está assim ementada:

*“Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1993, 1994, 1995*

*Ementa: PRELIMINARES. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. Declara-se nulo, por vício formal, o lançamento tributário que não observar o correto período de apuração, transformando o fato gerador e o período de incidência do IRPJ de mensal para anual em empresas sujeitas à tributação pelo lucro presumido, na vigência dos pertinentes dispositivos de regência.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

*Ano-calendário: 1993, 1994, 1995*



Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*Ementa: PROCEDIMENTOS DECORRENTES. Tendo sido declarada nula, por vício formal, a exigência referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, igual sorte devem colher os lançamentos reflexos, em virtude do princípio da decorrência.*

*Lançamento Nulo"*



É o relatório.

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

## VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Consta às fls. 271 dos autos, p. 6 da decisão recorrida, que:

*"No caso presente, a transformação do fato gerador e do período de incidência de mensal para anual, levada a efeito pelo Fisco, alterou de forma ilegal a base de cálculo do imposto exigido, desatendendo aos requisitos de forma impostos pelos preceitos em referência e, conseqüentemente, eivando de vício formal o lançamento em questão."*

Mais adiante:

*"Portanto, como a autuação efetuada alterou de forma irregular o fato gerador e o período de incidência do IRPJ de mensal para anual, inobservando formalidades essenciais indispensáveis à constituição do crédito tributário, prescritas no art. 142 do CTN e pelo art. 5º da IN SRF n.º 94, de 1997, voto no sentido de declarar de ofício a nulidade por vício de forma "...".*

A propósito, reputo correta a decisão de primeiro grau quanto à declaração de nulidade do lançamento, pois são inquestionáveis os defeitos presentes no mesmo, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo *de forma*, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas, comumente caracterizadas como sendo de ordem formal.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

matéria tributável, o **cálculo do montante do tributo devido** e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e conseqüente 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, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente no tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos "efeitos da nulidade"<sup>1</sup> e ao "vício formal"<sup>2</sup>, conforme segue:

#### **5. Efeitos da nulidade.**

"...".

*O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é "ex tunc". Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)"*

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos esse consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

**"4. O vício formal.** O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados

<sup>1</sup> CABRAL, Antonio da Silva. In: *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 531.

<sup>2</sup> CABRAL, *ibid.* p. 532-534

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização, poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

Esta foi a tese confirmada pela CSRF, no Ac. CSRF/01-0.538, de 23-5-1985. Tratava-se de caso em que o lançamento foi anulado, por vício formal, uma vez que a escrita do contribuinte já havia sido anteriormente examinada pela fiscalização relativamente ao mesmo exercício, e faltava, no novo lançamento, a autorização determinada pela lei. A Câmara recorrida entendeu que ocorrera a decadência, pois tendo sido anulado o lançamento, o segundo lançamento foi feito quando já ocorrera o período decadencial. A questão estava em saber se o início da decadência deveria ter sido contado a partir da decisão que anulava o lançamento primitivo. O núcleo da questão estava em saber se houve vício formal no lançamento.

O acórdão valeu-se da doutrina de Marcelo Caetano (Manual de direito administrativo, 10. Ed., Lisboa, 1973, t. I), que lecionou: "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal". Mais adiante Marcela Caetano esclarece: "Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva".

O acórdão também mencionou o 'Vocabulário jurídico (2. Ed., 1967, v. 4, p. 1651), de De Plácido e Silva: 'Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica.'

No v. 3 (p. 712/3), De Plácido e Silva assinalou: 'Formalidade – Derivado de forma (do latim 'formalitas'), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.'

O relator da matéria continuou na citação: 'Neste sentido, as 'formalidades' constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito. As 'formalidades' mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato. Quando as formalidades atendem à questão de 'forma material' do ato, dizem-se 'extrínsecas'. Quando se referem ao 'fundo', condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se 'intrínsecas' ou 'viscerais'. "...'

À vista de tudo isto, finalizou o relator: 'Vejo a autorização do § 2º do art. 642 do RIR/80 como ato preliminar e indispensável à formação do lançamento como formalidade essencial, cuja inobservância vicia o ato de modo a determinar sua anulabilidade, mas não a nulidade. Nestas condições, merece ser reformado o acórdão recorrido. A ilustre Maioria deteve-se em questão preliminar, respeitante ao prazo decadencial. Na



Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*medida em que entendeu não ter havido vício de forma, afastou a aplicabilidade da regra do inciso II do art. 173 do CTN, e, por via de consequência, declarou a decadência do direito de lançar, apegada ao quinquênio normal. Pelo que se ensaiou de demonstrar acima, entendo caracterizado o vício formal, devendo incidir o citado inciso II do art. 173 do CTN'.*

*Há um pormenor de suma importância no voto citado, qual seja, a distinção feita por ele entre ato 'nulo' e ato 'anulável'. Conforme se salientará mais adiante, a diferença está, entre outras muitas, no fato de que o ato anulável continua a produzir efeitos, enquanto não for anulado. Na verdade, vício de forma é ato anulável, exceto, é claro, quando a forma for da essência do ato e imprescindível para a sua própria validade e não apenas para a sua eficácia." (os grifos não são do original)*

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público<sup>3</sup> pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago à lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

Sem embargo, cumpre à administração tributária acercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. In: *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro, 1998. Forense, p. 244 .

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, conforme externado na própria decisão recorrida, quando diz: *"No caso presente, a transformação do fato gerador e do período de incidência de mensal para anual, levada a efeito pelo Fisco, alterou de forma ilegal a base de cálculo do imposto exigido, desatendendo aos requisitos de forma impostos pelos preceitos em referência e, conseqüentemente, eivando de vício formal o lançamento em questão."*<sup>4</sup>

Mister fazer-se referência, ainda, ao posicionamento de outros ilustres doutrinadores, citados em importante trabalho do Dr. Antonio Airton Ferreira, publicado no site FISCOSOFT On Line - [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br), em acesso realizado no dia 07/11/2002, do qual, com a devida vênia, extraio e transcrevo os seguintes excertos:

*"Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento Anulado por Vício Formal - Novo Lançamento - Alcance da Norma - CTN art. 173, II  
Dr. Antonio Airton Ferreira*

*"..."*

**2. DEFINIÇÃO DE VÍCIO FORMAL NO CONTEXTO DO ARTIGO 173, II, DO CTN**

*Luiz Henrique Barros de Arruda, com a experiência haurida nos vários anos do exercício das magnas funções de Auditor-Fiscal, de Coordenador-Geral do Sistema de Fiscalização e de destacado Conselheiro do Egrégio*

<sup>4</sup> Acórdão DRJ/BEL n.º 173, de 28 de janeiro de 2002. p. 6. fls. 271 dos autos.

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*Conselho de Contribuintes, à página 82 do seu Processo Administrativo Fiscal publicado pela Editora Resenha Tributária, define assim o vício formal:*

*“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*

*Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa.”*

*De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, vol. IV, Forense, 2a. ed., 1967, pág. 1651, detalha mais essa definição:*

*“As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.*

*Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.*

*Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc)” (grifos acrescentados).*

*As lições desses dois Mestres evidenciam a importância de se estabelecer com rigor a distinção entre formalidade extrínseca e intrínseca, sendo legítimo afirmar que há casos em que a omissão de forma, como, por exemplo, a falta de indicação do dispositivo legal infringido, desde que o fato esteja perfeitamente identificado, por não caracterizar um vício intrínseco, não prejudica a validade do procedimento fiscal, como reconhece pacificamente a nossa jurisprudência administrativa.*

*Todavia, se a ausência de formalidade for intrínseca ou visceral - a definição do fato tributário, por hipótese - ela determina a nulidade do ato administrativo de lançamento, fora do contexto do vício formal. Oportunas e insuspeitas, a esse respeito, as conclusões do Mestre Luiz Henrique Barros de Arruda, grafadas nesses peremptórios termos:*

*“o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais” (destaques acrescentados).*

*Essa visão rigorosamente técnica e insuspeita, pois, formada ao tempo em que o autor exercia a função de Auditor-Fiscal, encontra apoio na mais abalizada doutrina nacional.*

*Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua precisão habitual, merece o primeiro destaque, verbis:*

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*“Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já teria ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar em anulação de lançamento - por isso que inaproveitável - e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v.g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal)” (Curso de Direito Tributário Brasileiro, editora Forense, pág. 722 - grifo acrescido).*

*Luciano da Silva Amaro tem posicionamento parecido, a saber:*

*“O Art. 173, II [CTN], cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser ‘anulado’ (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz qualquer sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como ‘prêmio’ por ter praticado um ato nulo” (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, pág. 381).*

*Com o devido respeito ao Mestre citado, no tocante ao prazo adicional oferecido ao Fisco, é possível gravar uma interpretação que melhor se coaduna com essa regra especial, garantindo a vigência ao questionado inciso II, do artigo 173, do CTN. Com efeito, diante de um lançamento declarado nulo por vício formal, o Fisco teria o direito de repisar o lançamento no prazo original de decadência, vale dizer, no prazo original dos 5 (cinco) anos para feitura do imprescindível lançamento.*

*Feito esse registro, lançando os olhos para o outro espectro doutrinário, impõe-se dar a palavra final ao Mestre Ives Gandra da Silva Martins, ‘verbis’:*

*“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários*



Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecúvel pelo vício formal detectado” (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaques acrescidos).*

*Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecúvel. Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. É preciso, contudo, como sabiamente afirma o mestre Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado.*

### **3. O VÍCIO FORMAL NO CONTEXTO DAS IN SRF 54/97 E 94/97**

*A Instrução Normativa SRF nº 54/97 não trata apenas de nulidade por vício formal, muito pelo contrário, o seu artigo 5º define os elementos que a notificação de lançamento deve conter, listando didaticamente os requisitos necessários para resguardar a validade do lançamento, em consonância com o artigo 142 do CTN. Ora, os elementos do lançamento definidos no artigo 142 em destaque representam formalidades intrínsecas ou viscerais desse ato administrativo, para usar a terminologia dos Mestres anteriormente citados; portanto, não tem sentido afirmar que toda nulidade do lançamento ultimado por notificação interna decorre de um vício formal.*

*A falta de caracterização ou de determinação do fato tributário no lançamento primitivo é um bom exemplo de nulidade não vinculada a vício formal. Oportunas, neste ponto, as lições do Mestre Alberto Xavier:*

*“O artigo 142 do Código Tributário Nacional contém uma definição de lançamento, estabelecendo que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, acrescentando o § único que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, pág. 23).*

*Ora, a ausência desses elementos ou de algum deles, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de*

Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

*estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado, como visto anteriormente, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.*

*Com efeito, as Instruções Normativas SRF nºs 54/97 e 94/97 não estabeleceram uma regra geral determinando que em todos os casos deve haver novo lançamento, fundado no vício formal. Deveras, o § 1º do art. 6º da IN SRF nº 54/97 tem a seguinte redação:*

*“§ 1º A declaração de nulidade não impede, quando for o caso, a emissão de nova notificação de lançamento” (grifo acrescentado).*

*A expressão “quando for o caso” tem uma nítida função restritiva no contexto normativo da referida instrução, em perfeita harmonia, portanto, com a interpretação estrita aplicável à regra excepcional de decadência instituída pelo artigo 173, II, do CTN em destaque.*

*Um bom exemplo de vício formal, no contexto da Instruções Normativas SRF nº 54/97, seria a falta de indicação do número da matrícula da autoridade responsável pela notificação, posto que no rigor do artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, a notificação de lançamento só pode ter sido expedida pelo Delegado, diretamente ou por delegação, pois ele é o “chefe do órgão expedidor” da aludida notificação.*

*A situação não se altera quando se examina a Instrução Normativa nº 94/97, posto no início do seu artigo há uma ressalva parecida com a constante do § 1º da IN SRF 54/97, grafada nestes termos:*

*“Sem prejuízo do disposto no artigo 173, II, da Lei nº 5.172/66 (CTN) será declarada a nulidade do lançamento (...)”*

#### **4. O VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS**

*Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.*

*Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa “preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecúvel pelo vício formal detectado”. Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.”*

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de



Processo nº : 10240.000205/98-85  
Acórdão nº : 107-06.757

ofício, cometido no dimensionamento do fato gerador e no período de incidência do imposto, que seria sobre bases mensais, enquanto que o lançamento se deu sobre bases anuais, refletindo-se, conseqüentemente, no montante do tributo devido.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão de julgamento de primeira instância administrativa, ressaltando-se que a declaração de nulidade do lançamento não deve ser admitida como tendo sido ocasionada pela ocorrência de vício formal, mas sim em virtude da existência de vício substancial, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de agosto de 2002.

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ