



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

EAM7

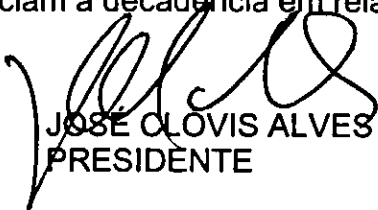
Processo nº. : 10325.000557/98-55
Recurso nº. : 132.986
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex: 1992
Recorrente : HOSPITAL SANTA NEUSA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ FORTALEZA - CE
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.043

NORMAS PROCESSUAIS – LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL - ART. 173, II, DO CTN – INTELIGÊNCIA DE SUA APLICABILIDADE. A regra excepcional do CTN, de reabertura do prazo de 5 (cinco) anos para realização de novo lançamento destinado a corrigir lançamento anterior anulado em função de vício formal, somente dá ao fisco a possibilidade da correção do vício que teria implicado na anulação do lançamento primitivo, não porem para a correção de vícios substanciais que nele se continha.

NORMAS PROCESSUAIS – LANÇAMENTO INSUBISTENTE – ANULAÇÃO POR ALEGAÇÃO DE VÍCIO FORMAL – INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN - DECADÊNCIA. Constatado que o lançamento que fora anulado por vício formal em verdade continha vícios substanciais, é inaplicável a regra do art. 173, II do CTN, pelo que os lançamentos subsequentes, destinados à suposta correção dos lançamentos anteriores anulados, foram atingidos pela regra normal de contagem do prazo decadencial inserta no CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL SANTA NEUSA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por maioria de votos DAR provimento ao recurso para declarar insubsistentes os lançamentos em virtude da ocorrência da decadência, vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero e Francisco de Sales de Queiroz que não reconheciam a decadência em relação à CSLL.

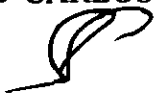

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003

Processo nº. :10325.000557/98-55
Acórdão nº. :107-07.043

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. :10325.000557/98-55
Acórdão nº. :107-07.043

Recurso nº: :132986
Recorrente: :HOSPITAL SANTA NEUSA LTDA.

RELATÓRIO

HOSPITAL SANTA NEUSA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 1737/197, do Acórdão nº 1.969, de 19/09/02, prolatado pela 3ª Turma da DRJ em Fortaleza - CE, fls. 140/147, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 02, Contribuição Social, fls. 14 e PIS/Repique, fls. 20.

O auto de infração decorre dos seguintes fatos:

- a) a recorrente efetuou a entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício financeiro de 1993, com prejuízo líquido de Cr\$ 16.186.058,00;
- b) em procedimento de revisão interna foi constatado que o resultado dos quadros 12 e 13 da citada declaração era positivo, no valor de Cr\$ 37.125.942,00, tendo sido emitida notificação de lançamento suplementar via processamento eletrônico;
- c) ao impugnar o lançamento, a contribuinte reconheceu a ocorrência de erros no preenchimento da declaração, a qual, após os ajustes necessários continuaria com o mesmo resultado negativo de Cr\$ 16.186.058,00;
- d) a DRJ em Fortaleza baixou o processo em diligência para a comprovação dos valores informados na declaração;
- e) realizada a diligência, constatou-se que a correção monetária de balanço resultou em saldo credor de Cr\$ 123.049.454,92, conforme consta no livro Diário nº 01, e não Cr\$ 23.049.514,00 como afirmou a empresa na impugnação;

- f) a DRJ, em 28.05.98, declarou nulo o lançamento inicial, tendo em vista que a notificação de lançamento não preenchia os requisitos essenciais para a sua validade;
- g) posteriormente, em 07.08.98, foi lavrado novo auto de infração, cuja ciência ao contribuinte se deu em 15.10.98.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra o lançamento, nos termos da impugnação de fls. 101/105.

A 3ª Turma da DRJ/Fortaleza, manteve integralmente a exigência, conforme o acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Exercício: 1992

SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

O saldo credor de correção monetária, quando apurado em procedimento de ofício, deve ser tributado no período de sua apuração, não mais cabendo a opção de diferimento do lucro inflacionário

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS, IRFONTE, CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido a íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

É indevida a incidência do imposto previsto no art. 35 da Lei nº 7.713/88, quando não se comprova que o contrato social atribui disponibilidade imediata dos lucros aos sócios no encerramento do período-base.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 10/10/02 (AR fls. 155), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 05/11/02 (fls. 156), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, efetivamente, inexistiu a ocorrência de vício formal no auto de infração original, pois o mesmo possui todos os pressupostos legais exigidos no art. 142 do CTN;
- b) que, não faltando sequer um único requisito formal ao auto de infração, não se poderia tê-lo anulado àquele título, como efetivamente fez a DRJ/Fortaleza;
- c) que a DRJ/FOR, ao perceber que se nulificasse o aludido auto por vício material, em 28/05/98, não mais podendo o Fisco lançar o seu crédito tributário (por ter-se operado o instituto da decadência: parágrafo único do art. 149 do CTN), prolatou a decisão de fls. 93/94, declarando sua nulidade por vício formal;
- d) que o mesmo ocorre com os lançamentos reflexos de PIS e CSLL, com a ressalva de que o termo "a quo" da contagem da decadência do direito de o Fisco lançar tais tributos conta-se mês a mês, o que reforça ainda mais a desídia da Fazenda Nacional;
- e) que, deve-se ressaltar, ainda, que o lançamento original não continha a exigência relativa ao PIS/Repique, motivo pelo qual o novo e infundado auto de infração não poderia incluí-lo na novel cobrança;
- f) que a DRJ consignou que o momento da opção pelo diferimento do lucro inflacionário era o da entrega da declaração de rendimentos, entretanto, não poderia ter optado pelo diferimento do mesmo no momento da declaração, porque havia prejuízo de CR\$ 16.186.058,00, e não, efetivamente lucro;
- g) que o lançamento em questão possui nítido erro de fundamentação legal, o que clama pela nulidade do ato administrativo.

Às fls. 199, o despacho da DRJ em Fortaleza - CE, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.



É o relatório.

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O lançamento primitivo realmente continha vício formal, dado que se tratava de notificação eletrônica emitida pelos sistemas informatizados da Receita Federal, sem o concurso da autoridade competente para a sua lavratura, pelo que a autoridade julgadora, antes mesmo de adentrar no mérito, com fundamento na IN SRF nº 94/97, de ofício, declarou a sua nulidade,

No julgamento, asseverou ainda a autoridade julgadora:

"...recomendo, se for o caso, a formalização de novos lançamentos, em conformidade com a Instrução Normativa retrocitada, por parte da autoridade lançadora, visando salvaguardar o interesse da Fazenda Nacional."(fls. 94).

A notificação eletrônica, declarada nula, fora emitida com o seguinte histórico e capitulação legal:

"Total do lucro líquido do período-base diferente da soma de suas parcelas. Arts. 155 e 156 do Regulamento do Imposto de Renda Aprovado pelo Decreto 85.450/80.

Total do lucro líquido do período-base depois da provisão para o imposto de renda diferente da soma de suas parcelas.

Arts. 154 a 157, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80." (fls. 29)

Ademais, apesar de a notificação eletrônica ter sido declarada nula por vício formal, o fato é que antes do julgamento, a autoridade julgadora, em razão da diligência que requereu, motivada pelo teor da impugnação da recorrente, já sabia que o lançamento decorreria de equívocos cometidos no preenchimento da declaração, mas que, em função da diligência, por outros motivos e em outro montante. Vale dizer, havia sim exigência tributária em tese passível de constituição, porém pela imputação de dados incorretos na declaração de rendas, mais propriamente

Daí porque, no novo lançamento, na descrição dos fatos e enquadramento legal dos autos de infração, consignou a autoridade fiscal:

"CORREÇÃO MONETÁRIA

INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

A contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos do período-base de 1991, Exercício de 1992, sem imposto a pagar e com um resultado negativo de Cr\$ 16.186.058,00. O processamento eletrônico detectou que o resultado dos valores indicados nos quadros 12 e 13 da declaração de rendimentos era positivo em Cr\$ 37.125.942,00. Assim foi emitida notificação de lançamento suplementar. Em impugnação a esse lançamento a empresa apresentou documento no qual disse ter cometido erros de preenchimento de alguns itens e que continuava assim com o mesmo resultado negativo de Cr\$ 16.186.058,00 (documento de folha 01 do processo 10325.000391/96-32). A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza / CE conforme parecer número 282/96 solicitou diligência para que, a vista dos assentamentos contábeis e fiscais da empresa, fosse verificado qual a real composição dos valores constantes dos itens da declaração de rendimentos: "outras despesas operacionais" e "despesas não

operacionais" e que ao final se determinasse o resultado do período-base. (Documento de folhas 32 e 33 do Processo 10235.000391/96-32). Procedida a diligência anexou-se àquele mesmo processo os documentos de folhas 35 a 61, que correspondem a cópias das folhas 01, 16 a 38 e 50, do Livro Diário número 01 e o Termo de Informação Fiscal. Termo esse que demonstrou via escrita contábil os valores do item "outras despesas operacionais" ser igual a Cr\$ 80.386.301,60. A linha "despesas não operacionais" não possui valores indicados na declaração, mas como os valores citados correspondem a linha "receitas não operacionais" informamos que os valores constantes da linha "receitas não operacionais" seria correspondente ao saldo credor da conta de correção monetária do balanço, ficando provado, no entanto, que o valor do saldo credor da conta correção monetária do balanço é de Cr\$ 123.040.454,92, conforme lançamentos no Livro Diário 01, e não Cr\$ 23.049.514,00 como alegou a empresa na impugnação inicial. Assim alterando-se esses valores na declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte determinou-se que o valor do resultado do exercício é positivo em Cr\$ 83.814.346,00 antes da contribuição social e do imposto de renda. Posteriormente a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza – CE conforme Decisão número 0265/98 declarou nulo o lançamento anteriormente feito via notificação de lançamento por estar em desacordo com a Instrução Normativa e observado o disposto no artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional. Em assim sendo lavramos nesta data auto de infração para formalizar a exigência inicial..." (fls.3/4, 9/10 e 15/16).



Vê-se dos autos do processo, portanto, que o lançamento originário, emitido pelo Sistema Malha Fazenda, fora derivado em razão da constatação de erro cometido pelo contribuinte no somatório dos valores lançados no quadro 13 de sua declaração, ao passo que o lançamento subsequente, realizado em função da anulação do primeiro em razão do vício formal que este continha, foi lavrado em face dos erros apurados pela fiscalização na diligência requerida pela DRJ, erros estes que nada tinham a ver com a primeira infração apontada na referida notificação eletrônica.

É justamente dentro desse contexto que a possível alegação do decurso do prazo decadencial deve ser analisada.

Pois bem, o CTN, no art. 173, II, realmente proclama que o prazo de 5 (cinco) anos para correção de lançamento anulado por de vício formal conta-se da data em que se tornar definitiva a decisão que o houver anulado.

Entretanto, o prazo extraordinário concedido à Fazenda Pública, repudiado por boa parte da doutrina, não constitui, na verdade, nenhum grande privilégio, dado que, à evidência, este foi concedido apenas para que o vício formal contido no lançamento originário possa ser sanado. No mais, o lançamento tem que se bastar, vale dizer, o lançamento, corrigido o vício formal que nele se continha, pelos seus próprios termos e fundamentos, tem que se manter.

Vale dizer, não pode a fiscalização, a pretexto de lançar para corrigir vício formal em lançamento anteriormente anulado, tendo constatado equívocos no lançamento primitivo, modificar os seus fatos e fundamentos, porque o seu próprio ato estaria a afirmar que aquele primeiro lançamento era insubsistente porque padecia de vício fundamental.

Alias, a distinção entre vício formal e vício substancial, para efeitos da aplicação ou não do artigo 175,II do CTN, foi magistralmente feita pelo Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz no Acórdão nº 107-06.757, que tomo a liberdade de transcrever:

"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 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 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"¹ e ao "vício formal"², 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 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

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

² CABRAL, *ibid.* p. 532-534

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 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 Público³ 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 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


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

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."*⁴

Mister fazer-se referência, ainda, ao posicionamento de outros ilustres doutrinadores, citados em importante trabalho do Dr. Antonio Ailton Ferreira, publicado no site FISCOsoft On Line - www.fiscosoft.com.br, em acesso realizado no dia 07/11/2002, do qual, com a devida vênica, 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 Ailton 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 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:

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

"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 acrescidos).

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 acrescidos).

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:

"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 arrepio 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 pendência 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 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 inexecutável 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 inexecutível. 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 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 acrescido).

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 inexecutável 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."

Ora, os lançamentos "sub judice", realizados a pretexto de correção dos lançamentos originários - que foram anulados em razão do vício formal que neles se continham -, em realidade de outros lançamentos se tratam visto que os primeiros foram emitido pelo fato de que a recorrente teria cometido erro na soma algébrica dos valores lançados no quadro 13 de sua declaração de rendas, o lançamento ora em questão foi lavrado, a par de outros erros, pela não indicação, de saldo credor de correção monetária de balanço da ordem de Cr\$ 123.049.514,00, sendo certo, alias, que nenhum resultado de correção monetária (devedor ou credor) fora indicado.

Se mais não bastasse, embora dentre os lançamentos anulados por vício formal não contivesse lançamento de PIS-REPIQUE, na realização dos

Processo nº. :10325.000557/98-55
Acórdão nº. :107-07.043

novos lançamentos este surgiu, em mais uma prova eloqüente da não aplicação do art. 173, II, do CTN.

Nesse contexto, dada a absoluta inaplicabilidade do artigo 173, II, do CTN, os lançamentos em questão, cuja ciência ao contribuinte foi dada em 15.10.98, a toda evidência, foram atingidos pelos efeitos da decadência, pelo que dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 19 de março de 2003.


NATANAEL MARTINS