



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

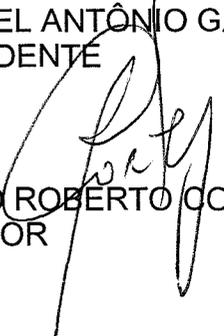
Processo nº. : 13855.000613/96-62
Recurso nº. : 124.517
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 1992 e 1993
Recorrente : FUNDAÇÃO CIVIL CASA DE MISERICÓRDIA DE FRANCA
Recorrida : 1ª TURMA - DRJ em RIBEIRÃO PRETO – SP.
Sessão de : 11 de novembro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.768

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – VÍCIO DE COMPETÊNCIA – ATO FISCAL NULO – INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN – DECADÊNCIA – A autoridade competente para suspender a imunidade de instituição de assistência social é o Delegado da Receita Federal. Portanto, ato praticado pela fiscalização para suspender a imunidade de entidade filantrópica, trata-se de vício de competência, representando vício insanável quanto à existência do ato de lançamento, sendo, em consequência, ineficaz para induzir o reinício da contagem do prazo decadencial, somente viável na hipótese expressamente prevista no art. 173, inciso II, do CTN. Assim, tendo sido lavrado novo auto de infração, a contagem do prazo decadencial permanece incólume.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FUNDAÇÃO CIVIL CASA DE MISERICÓRDIA DE FRANCA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitavam esta preliminar em relação à CSL do ano calendário de 1993,


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo nº. : 13855.000613/96-62
Acórdão nº. : 101-94.768

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



Processo nº. : 13855.000613/96-62
Acórdão nº. : 101-94.768

RECURSO Nº. : 124.517
RECORRENTE: FUNDAÇÃO CIVIL CASA DE MISERICÓRDIA DE FRANCA

RELATÓRIO

FUNDAÇÃO CIVIL CASA DE MISERICÓRDIA DE FRANCA, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 3113/3125, do Acórdão nº 4.261, de 06/10/2003, prolatado pela e. 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 2759; PIS, fls. 2767; IRRF, fls. 2771; e CSLL, fls. 2778.

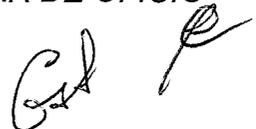
Por ocasião da ação fiscal levada a efeito contra a instituição, foi procedida a suspensão da imunidade, bem como a lavratura, em 09/10/96, dos seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 02; PIS-Repique, fls. 13; IRRF, fls. 17; e CSLL, fls. 25.

Tempestivamente, a contribuinte insurgiu-se contra o lançamento, nos termos da impugnação de fls. 2597/2638).

Por meio da decisão nº 1.496, de 03/10/2000, (fls. 2653/2659), a autoridade julgadora de primeira instância declarou nula a suspensão da imunidade efetuada pela fiscalização, tendo em vista que, nos termos da legislação em vigor, são os Delegados da Receita Federal as autoridades competentes para, por ato declaratório, suspender o benefício fiscal da imunidade ou cassar isenção de entidades que a ela deixem de fazer jus pelo não cumprimento de pressupostos ou obrigações inerentes à matéria tributária.

Na conclusão daquela decisão consta a ressalva (fls. 2658) do direito de a Fazenda Nacional refazer o lançamento, nos seguintes termos:

“tendo em vista que a declaração de nulidade, quando for o caso, não impede a emissão de novo lançamento, consoante o disposto no Código Tributário Nacional, art. 149, IX, c/c o art. 173, II DECIDO DECLARAR DE OFÍCIO



NULO O AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 02, bem como os autos de infração dele decorrentes, ressalvado à Fazenda Nacional de refazê-lo em boa e devida forma.”

Diante desta decisão, foi interposto recurso de ofício que, apreciado por esta Câmara em 24 de maio de 2001, conforme o Acórdão n. 101-93.465, foi negado provimento, conforme a ementa a seguir:

“IRPJ. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. A autoridade competente para suspender a imunidade das instituições de assistência social é o Delegado da Receita Federal (Ac. CSRF/01-0.200/81). A legislação que rege a matéria não contempla a cassação da imunidade pela auditoria fiscal. Negado provimento ao recurso de ofício.”

A seguir, a fiscalização iniciou nova ação fiscal, conforme o MPF de fls. 2678, datado de 01/10/2002, com a lavratura da Notificação Fiscal de fls. 2684/2725, de 10/10/2002, com a defesa tempestiva da fundação onde argüi a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 2747/2752, o Sr. Delegado da Receita Federal em Franca – SP, rejeitou os argumentos apresentados pela interessada e suspendeu a imunidade da mesma, tendo considerado válido o procedimento fiscal devido ao cancelamento de auto de infração por vício formal, nos termos do artigo 173, inciso II, do CTN.

Diante da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância, a fiscalização procedeu a lavratura de novo lançamento, levando em consideração todos os termos e demonstrativos produzidos pela ação fiscal original.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A suspensão da imunidade da recorrente ocorreu por meio do Ato Declaratório nº 03 (fls. 2753), lavrado em razão da Notificação Fiscal (fls. 2684/2725), a qual apontou diversas irregularidades fiscais praticadas pela instituição.

A Notificação Fiscal de fls. 2684/2725, emitida após a decisão de primeira instância que declarou a nulidade do lançamento original reproduziu as irregularidades relatadas no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal que foram apuradas na ação fiscal desenvolvida no período de 21/02/1995 a 09/10/1996, conforme segue:

1 – despesas com a Cantina do Coração não comprovadas, no valor de Cr\$ 13.856.017,90, no ano-base 1991, Cr\$ 67.928.957,00, no ano de 1992 e Cr\$ 2.573.391,72, no ano de 1993;

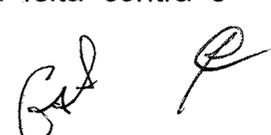
2 – despesas com clínicas amparadas pelo Decreto-lei n. 2397/87, art. 1º, em face de seus sócios componentes serem diretores indiretamente ligados à administração da Santa Casa, bem como pela não comprovação dos serviços prestados, no valor de Cr\$ 516.356.539,91, no ano-base 1991, Cr\$ 4.910.581.605,95, em 12/1992, e Cr\$ 96.496.817,51, em 12/1993;

3 – despesas operacionais estranhas à atividade da Fundação no valor de Cr\$ 12.358.422,40, no ano-base 1991, Cr\$ 2.127.935,52, em 12/1992, e Cr\$ 550.000,00, em 12/1993;

4 – pagamentos a pessoas físicas vinculadas sem a devida comprovação dos serviços prestados, no valor de Cr\$ 134.156.692,78, no ano-base 1991, Cr\$ 1.292.125.012,29, em 12/1992, e Cr\$ 2.906.446,90, em 12/1993; e

5 – pagamentos de comissões e gratificações diversas a funcionários e outros serviços sem a indicação da operação, origem/causa que geraram os dispêndios e em documentos impróprios, no valor de Cr\$ 3.459.276,36, no ano-base 1991, de Cr\$ 215.027.661,27, em 12/92, e Cr\$ 2.781.567,44, em 12/93.

Novamente a fiscalizada interpôs defesa, desta feita contra o citado ato declaratório, conforme fls. 2783/2790.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'G. J.' and the other a stylized 'P'.

A Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela procedência parcial do lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

“IRPJ

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO AO AMPLO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste efeito suspensivo em relação ao ato declaratório que tenha suspenso imunidade tributária. O lançamento efetuado enquanto ainda sob apreciação daquela impugnação, não apresenta, somente por esse motivo, vício de nenhuma espécie.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Comprovadas as irregularidades que deram suporte a suspensão da imunidade tributária, mantém-se o Ato Declaratório da suspensão.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia que desatenda as exigências legais.

DESPESAS COM CLÍNICAS.

Inexistentes as provas capazes de identificar os beneficiários dos serviços prestados pelas clínicas mantém-se os valores glosados pela fiscalização.

PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS.

Sujeita-se a exigência do imposto de renda a instituição que remunera seus diretores a qualquer título.

DESPESAS ESTRANHAS A ATIVIDADE DA FUNDAÇÃO.

Correta a glosa de despesas dissociadas da atividade da Instituição, cuja prova dos efetivos dispêndios a impugnante não logrou fazer.

PAGAMENTOS DE COMISSÕES E GRATIFICAÇÕES.

Mantém-se a glosa sobre pagamento de comissões e gratificações diversas a funcionários e outros serviços sem respaldos em documentos idôneos e sem indicação da natureza da operação e a origem e/ou causa que geraram tais despesas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.



Os lançamentos reflexos seguem a sorte do principal, face à coincidência dos fatos geradores que motivaram as exigências.

Lançamento Procedente em Parte”

Ciente da decisão de primeira instância em 11/12/2003 (fls. 3110), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 12/01/2004, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a decadência tem como escopo a limitação temporal tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, para que aquele execute em tempo razoável o seu poder-dever de tributar, e este tenha um limite de tempo para se insurgir contra a imposição tributária. No caso em tela, observa-se claramente que houve erro de direito, pois os auditores, como governo e poder, haveriam de conhecer a competência para declaração da suspensão da imunidade tributária, não sendo permitido o seu refazimento. Portanto, mesmo que se permitisse refazer o ato declaratório anterior (ato nulo), como foi feito, tal medida é inócua, pois nulo o ato, o prazo decadencial continuou fruindo normalmente desde sua declaração, expirando-se o direito da Fazenda de baixar novo ato suspensivo de imunidade e constituir seu crédito em 08/10/2001, cinco anos após o ato nulo;
- b) que houve cerceamento do direito de defesa, pela não realização de perícia contábil requerida;
- c) que, quanto ao embasamento legal do Ato Declaratório da suspensão da imunidade ora atacado há que se perquirir. Pode o Sr. Delegado da Receita Federal rever um ato jurídico nulo. A doutrina e a jurisprudência dominante entendem que não. O art. 173, II, do CTN, no qual esteou o Sr. Delegado para refazer o ato anteriormente anulado e declarar a suspensão da imunidade tributária da impugnante fala em vício formal;
- d) que é nulo o ato declaratório por dois motivos: primeiro, porque embasa sua fundamentação na Lei Complementar, e base seu ato consubstanciado na Lei 9532/97, lei ordinária, sobre a qual pesa uma ADIN que concedeu, liminarmente, efeito suspensivo a alguns de seus dispositivos, segundo, porque seu decisório esbarra no texto do art. 146 do CTN, que é claro de que os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativo no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;
- e) que, declarada a suspensão da imunidade pela autoridade competente (art. 14, parágrafo 1º do CTN) a instituição é

inserta no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado submetido à incidência tributária sendo indispensável, para que a tributação se concretize, a demonstração, nos autos, da ocorrência do fato gerador e respectiva base de cálculo quanto aos exercícios financeiros em que ocorreram as irregularidades, seja pela apuração do lucro real, seja pelo arbitramento dos lucros. É improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando isoladamente valores correspondentes a glosas de custos e despesas e certos fluxos financeiros, sem prévia apuração do resultado fiscal, como também sem verificar se a contabilidade da entidade permite ou não a apuração do lucro real, por gerar insegurança e incerteza quanto à ocorrência do fato gerador e exatidão da base de cálculo;

- f) que o Conselho de Contribuintes, em mais de uma oportunidade, já deixou registrado que simples irregularidades formais verificadas na contabilidade de entidades imunes não constitui razão bastante para a cassação de sua imunidade.

Às fls. 3136, o despacho da DRF em Franca - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe apreciar a preliminar de decadência argüida pela recorrente, tendo em vista a declaração de nulidade do lançamento original por parte da decisão de primeira instância.

O crédito tributário originalmente constituído foi declarado nulo pela decisão de primeira instância, em decorrência da suspensão da imunidade tributária da interessada ter sido declarada pelos auditores-fiscais autuantes, quando a autoridade competente para tanto é o Delegado da Receita Federal, tendo sido posteriormente confirmada por este Colegiado, que negou provimento ao recurso de ofício interposto.

A seguir, em 14 de fevereiro de 2003, a instituição tomou ciência de um novo lançamento tributário constituído contra a mesma, conforme os autos de infração de fls. 2756/2782, correspondentes aos anos-calendário de 1991, 1992 e 1993.

Questiona-se no presente caso, se o ato praticado pela fiscalização no sentido de suspender a imunidade da interessada, na verdade, se referia a erro formal ou não.

É exatamente nesse contexto que a possível alegação do decurso do prazo decadencial deve ser analisada.

O CTN, no art. 173, II, realmente estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para correção de lançamento anulado pela ocorrência de vício formal contados da data em que se tornar definitiva a decisão que o houver anulado.



Esse prazo concedido à Fazenda Pública, foi concedido para que o vício formal contido no lançamento originário possa ser sanado. No mais, o lançamento tem que se bastar, ou seja, o lançamento, corrigido o vício formal que nele se continha, pelos seus próprios termos e fundamentos, tem que se manter.

Vale dizer então, que não pode a fiscalização, a pretexto de lançar para corrigir vício formal em lançamento anteriormente anulado, ao constatar erro no procedimento anterior, refazer o mesmo porque o seu próprio ato estaria a afirmar que aquele primeiro lançamento era insubsistente porque padecia de vício fundamental.

Aliás, a distinção entre vício formal e vício substancial, para efeitos da aplicação ou não do artigo 173, II do CTN, foi muito bem abordada pelo ilustre 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, regradados 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 “extunc”. 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.)”

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

² CABRAL, *ibid.* p. 532-534

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 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 da 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)

Nesse sentido, é de vital importância a utilização dessa distinção para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago à pauta tal avaliação para corroborar a tese anteriormente descrita, colocando o erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

Cumprida à administração tributária acerca-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 afirmar que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é correto 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, conclui-se que o vício formal pressupõe que novo lançamento pode ser constituído de acordo com o prazo previsto no artigo 173, II, do CTN, porém, este não é o caso dos autos, pois o erro cometido, como vimos acima, trata-se de vício substancial, cujo prazo decadencial não contempla a hipótese prevista no citado artigo 173, II do CTN.

Cabe ainda fazer referência 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, em acesso realizado no dia 07/11/2002, do qual, se extrai 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 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 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 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 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 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 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."

Vimos acima que, no caso de um lançamento realizado a pretexto de correção de auto de infração anteriormente lavrado - anulado em razão de vício formal que nele contido -, em realidade, de outro lançamento se trata, pois inexistente qualquer possibilidade de correção.

No caso sob exame, o vício que contaminou o renovado lançamento não pode ser considerado erro formal, pois se trata efetivamente de vício de competência, ou seja, é ato inexistente (trata-se de ato praticado por servidor sem competência para tanto e, portanto, não existe juridicamente). A suspensão de imunidade praticada contra a interessada pela fiscalização é ineficaz e nenhum efeito produziu, tampouco o primeiro auto de infração lavrado.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o mesmo não possui requisito essencial exigido pela legislação, qual seja a suspensão da imunidade da recorrente, cuja falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

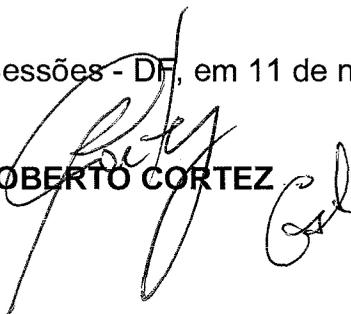
Não se podendo sanear o lançamento sem a lavratura de um novo auto de infração, em conseqüência, os prazos decadenciais fluíram da forma inconteste devendo, portanto, iniciar-se a contagem do prazo decadencial a partir de 14 de fevereiro de 2003, conforme os autos de infração de fls. 2756/2782, em relação aos anos-calendário de 1991, 1992 e 1993, estando já decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

Processo nº. : 13855.000613/96-62
Acórdão nº. : 101-94.768

Nesse contexto, dada a absoluta inaplicabilidade do artigo 173, II, do CTN, o lançamento em questão, a toda evidência, foi atingido pelos efeitos da decadência, pelo que dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ