



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13855.000615/96-98
Recurso n° 215.980 Voluntário
Acórdão n° **3302-01.422 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente FUNDAÇÃO CIVIL CASA DE MISERICÓRDIA DE FRANCA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1995

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 decadência permanece incólume.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 02/04/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes (Relator). Ausente o conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela DRJ de Ribeirão Preto:

Retorna a este colegiado o processo em tela, para que sejam apreciadas as impugnações de fls. 186/193 e 196/203 relativas ao Ato Declaratório nº 03, da lavra do Delegado da DRF/Franca, e ao Auto de Infração de fl. 181 lavrado pela fiscalização, respectivamente.

Antes de analisarmos o mérito da questão impõe-se recordar que referido processo já foi objeto de análise pelo titular desta DRJ, que culminou na Decisão nº 1.498, de 3 de outubro de 2000, a qual tornou NULA a cassação da imunidade efetuada pelos auditores fiscais.

Na conclusão da citada Decisão foi feita a ressalva (fl. 96) 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 OFICIO NULO O AUTO DE INFRAÇÃO de fl.01, ressalvado à fazenda Nacional o direito de refazê-lo em boa e devida forma."

À vista disso, usando da prerrogativa concedida, a fiscalização refez o lançamento, levando em consideração todos os termos e demonstrativos produzidos pela fiscalização anterior, e dando continuidade ao mesmo processo fiscal, que ora se analisa.

Feita a ressalva passo à análise.

O Ato Declaratório nº 03, de fl.169, trata da suspensão da imunidade tributária da impugnante, expedido com base na Notificação Fiscal de fls. 112 a 153, que apontou diversas irregularidades cometidas pela contribuinte, dando-lhe um prazo de 30 (trinta) dias para contestar o levantamento fiscal, a teor do art. 32, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

A Notificação Fiscal de fls.112 a 153, reproduziu as irregularidades relatadas no "Termo de Verificação e Conclusão Fiscal" fls. 18 a 60, e no "Termo de Análise, Esclarecimentos e Conclusões Fiscais Sobre Contraditórios Apresentados" de fls. 61 a 64, do presente processo, que foram apuradas em ação fiscal desenvolvida na empresa no período de 21/02/1995 a 09/10/1996.

Portanto, não houve qualquer inovação nos elementos apurados pela fiscalização e que redundou no lançamento de fl. 181, apenas efetuou-se novo procedimento para saneamento do vício formal existente no procedimento anterior.

Em síntese, as irregularidades que determinaram a suspensão da imunidade tributária no período foram as mesmas apontadas anteriormente no "Termo de Verificação e Conclusão Fiscal" e no "Termo de Análise, Esclarecimentos e Conclusões Fiscais Sobre Contraditórios Apresentados" retrocitados, que foram reproduzidas na Notificação Fiscal de fls. 112 a 153, e resumidas a seguir:

1. despesas com Cantina do Coração não comprovadas, no valor de Cr\$13.856.017,90, no ano-base 1991, exercício 1992, Cr\$ 67.928.957,00, em 12/1992, e Cr\$ 2.573.391,72, em 12/1993;

2. despesas com Clínicas amparadas pelo Decreto-lei nº 2.397, de 21/12/1987, 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, exercício 1992, 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, exercício 1992, 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, exercício 1992, Cr\$ 1.292.125.012,29, em 12/1992, e Cr\$ 2.906.446,90, em 12/1993;

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, exercício 1992, de Cr\$ 215.027.661,27, em 12/92, e Cr\$ 2.781.567,44, em 12/93.

A notificação fiscal foi expedida em observância aos preceitos contidos no art.32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo que, após apreciadas as alegações e provas em contrário ofertadas pela interessada (fls. 186/193), o Delegado Substituto da Receita Federal em Franca decidiu pela suspensão da imunidade, expedindo o competente Ato Declaratório Executivo nº 03, cuja ciência deu-se em 16/01/2003 (fl. 169).

À vista disso, a fiscalização procedeu a lavratura do competente auto de infração, fl. 181, por falta de recolhimento da contribuição para o Cofins sobre o faturamento mensal, em virtude da suspensão da imunidade e perda da isenção da Fundação por ter cometido as irregularidades acima descritas.

Foi dada como infringida a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 1º, 2º, 3º, 40 e 50.

Insurgindo-se contra a decisão do Delegado Substituto da DRF/Franca, apresentou, em 17/02/2003, suas razões de defesa contra a edição do Ato Declaratório Executivo nº 03, às fls.186/193, a seguir resumidas:

Preliminarmente, discorre sobre a sua atividade, ou seja, prestação de serviços à saúde, enfatizando que o "terceiro setor", termo recentemente criado para designar as entidades filantrópicas desenvolvem uma atividade estatal e são uma extensão do Estado, pois, desenvolvem uma função social que só ao Estado caberia. E, se presta serviços à comunidade em substituição ao Poder Público, deve ser tratada de forma idêntica aos órgãos governamentais, porque não visa lucro, e portanto, sua imunidade é igual a imunidade recíproca dos entes públicos.

Aduz que sabidamente existem irregularidades no Poder Público, porém, não é e não será isso a causa e motivação para a decretação da suspensão de imunidade recíproca. Se existem irregularidades estas devem ser corrigidas para que não mais aconteçam no âmbito do ente público faltoso. Este, também, deve ser o tratamento dispensado à impugnante.

No caso específico dos autos a decretação da suspensão da imunidade tributária pelo Delegado Eventual Substituto da Receita Federal em Franca, não retrata os anseios da sociedade, pois, não se ateuve o julgador ao interesse público, instituto basilar do CTN. A suspensão da imunidade tributária e a imposição de pesado Auto de Infração, dando-lhe tratamento de empresa lucrativa, acarretará o fechamento de uma Instituição centenária de assistência social voltada aos serviços de saúde que sempre auxiliou os serviços públicos, pois, se constitui em hospital de referência para a região da DIR XIII — Franca, atendendo a mais de 22 municípios com cerca de 600.000 habitantes e coloca a disposição do SUS, quase que 100% de sua capacidade de atendimento.

Pelos motivos acima entende que o Ato Declaratório Executivo nº 03 deve ser declarado nulo.

No mérito, reitera e ratifica todas as manifestações encartadas nos autos, que ficam fazendo parte integrante da presente impugnação.

Acrescenta, ainda, que os auditores no relatório fiscal que embasou a suspensão, confundiram Diretoria Clínica - que é exigência do Conselho Federal de Medicina - com Diretoria Civil, membros eleitos para a direção da Instituição; necessidade de prestar atendimentos em certos setores com terceirização; adiantamentos de salários e honorários com empréstimos não remunerados; despesas de condomínio com pagamento para administração de chácaras; pagamento de honorários médicos de anestesista ao então diretor clínico da Fundação com distribuição de lucros; conserto de pneu de trator com pagamento de despesas alheias aos seus fins.

Contesta a revisão de um ato declarado nulo, estribado nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Gilberto de Ulhoa Canto, que fincaram entendimento de que a Administração Tributária ao apreciar e rever o erro no lançamento, terá que ater-se se o erro foi de fato, caso de revisão, ou de direito, caso em que não se permite a revisão.

E, somente para argumentar, mesmo que se permitisse refazer o Ato Declaratório 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 baixar novo ato suspensivo da imunidade e constituir seu crédito em 08/10/2001, cinco anos após o ato nulo.

Além disso, o Ato Declaratório da suspensão seria nulo por outros dois motivos:

primeiro porque embasa sua fundamentação no CTN, que tem status de lei complementar, e baixa seu ato consubstanciado na Lei nº 9.532/97, lei ordinária; segundo porque seu decisório 5 13855.000615/96-98 esbarra no texto do art.146 do CTN, que é claro de que os "critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação ao mesmo sujeito passivo, quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução", assim se a lei esteadora da declaração suspensiva da imunidade é de 1997, esta não poderá ser aplicada a fatos ocorridos entre os anos de 1991 a 1995.

Quanto aos dispositivos da Lei nº 9.532/97, apontados como infringidos tornam-se imprestáveis para o caso, à vista da ADIN proposta pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS no STF, que concedeu efeito suspensivo a alguns daqueles dispositivos.

Quanto a acusação baseada na letra "a", os valores pagos ao então Provedor eram provenientes de comissões por vendas de planos de saúde da Unimed que eram repassados juntamente com o faturamento da impugnante. Entretanto, a Unimed englobava em um só cheque o valor do faturamento mensal da impugnante com o valor das comissões auferidas pelo então Provedor, sendo este último valor repassado ao Provedor.

No tocante a retenção do imposto de renda na fonte sobre referidos valores, alega que não consta nos autos que os auditores fiscais tenham examinado os livros da Unimed, única encarregada da retenção.

Relativamente ao diretor clínico é um médico pertencente ao corpo clínico da Instituição sem participação direta na administração, porém, como médico continua a prestar serviços à impugnante e a receber seus honorários profissionais'. Portanto, não houve remuneração dos diretores ou mesmo distribuição de renda de que trata o inciso I, do art. 14 do CTN.

Reproduz parte do Parecer do promotor de justiça Dr. Tomáz de Aquino Rezende que trata da remuneração dos serviços prestados por diretores de entidades de assistência social.

Quanto a aplicação de seus recursos visando seus objetivos sociais, letra "b", do art. 12 da lei supra citada, ressalta que as fundações não estão proibidas de tal prática.

Insurge-se, também, contra a infringência da letra "c" do art. 12 da Lei nº 9.532/97, pois, os auditores fiscais fizeram o levantamento e aplicaram os autos de infração com base na escrituração de receitas e despesas contidas nos livros fiscais e contábeis da impugnante.

Quanto a decisão com base na letra "f" afirma que referido dispositivo está, em tese, revogado pela ADIN nº 1802-3, pois sobre o mesmo foi concedido, liminarmente, efeito suspensivo de vigência. Além disso, a decisão foi baseada em supostos e imaginários pagamentos sem a devida retenção, e o Primeiro Conselho de Contribuintes já deitou uma pá de terra sobre o assunto, como se vê da decisão cuja cópia se anexa.

Em 18/03/2003, apresentou impugnação ao auto de infração (fls. 196/203), onde contesta as exigências formalizadas, alegando, que o auto de infração foi lavrado em total arrepio a um preceito constitucional, estado em um Ato Declaratório ainda pendente de julgamento na esfera administrativa e que será objeto de apreciação pelo Poder Judiciário.

Aduz que caso existissem as supostas irregularidades elencadas no procedimento fiscal não poderia haver a suspensão da imunidade, mas, os auditores como autoridades haveriam de instruir os diretores de modo a corrigi-las.

Acrescenta que eventuais penalidades não poderiam atingir atos pretéritos, mas, sim, passar a vigorar a partir de eventual decisão sobre o Ato Declaratório Executivo nº 03.

No que pertine ao imposto de renda pessoa jurídica cobra-se da entidade verba que é de responsabilidade das clínicas.

Alega que, como regra geral, a fiscalização agiu de forma a glosar toda e qualquer despesa, e que a prova das alegações, smj, incumbe a quem a faz.

Diz que nunca houve administração indireta da entidade pelos médicos e/ou sócios das clínicas, sociedades comerciais legalmente constituídas, pois, as decisões administrativas são tomadas pelo Provedor conjuntamente com a Diretoria Civil;

No mérito, reitera os argumentos expendidos na impugnação do Ato Declaratório Executivo nº 03 Enfatiza que os valores cobrados são indevidos, não só porque houve violação ao texto constitucional, como também pela razão fundamental de que não conferem com a realidade fática, requerendo seja deferida uma perícia contábil a fim de se apurar os valores que eventualmente pudessem ser devidos;

Requer, ao final, seja o procedimento fiscalizatório julgado como inteiramente insubsistente e, via de consequência, culmine na improcedência das autuações/infrações impostas à impugnante.

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem indeferir a solicitação em decisão que assim ficou ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992, 31/01/1993, 28/02/1993, 31/03/1993, 30/04/1993, 31/05/1993, 30/06/1993, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1993, 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993, 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1994, 30/04/1994, 31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994, 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995

Ementa: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DA NORMA.

A norma constitucional que confere imunidade tributária possui eficácia plena, o que dispensa qualquer limitação imposta por lei complementar.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Sujeitam-se normalmente à incidência da Cofins as receitas de prestação de serviços obtidas pelas pessoas jurídicas, conforme descrito na hipótese normativa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995

Ementa: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

O exame da legalidade e constitucionalidade da legislação tributária é tarefa exclusiva do poder judiciário.

Lançamento Procedente

Contra esta decisão foi apresentado Recurso onde são reprisados os argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada.

É o relatório

Voto

Conselheiro Relator ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

A matéria tratada no presente processo não é nova neste órgão colegiado, pois a Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do processo nº 13855.000613/96-62, entendeu por bem cancelar o ato declaratório bem como o Auto de Infração relativos ao IRPJ, IRRF, CSLL e PIS, em decisão que assim ficou ementada:

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 conseqüência, 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. (Acórdão 101-94.768. Data Decisão: 11/11/2004)

Do voto produzido pelo Relator do Processo, Conselheiro Paulo Roberto Cortez, destaco os seguintes trechos aos quais utilizo como razão de decidir:

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.

(...)

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.

Cumpra 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 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 15 Processo n.º : 13855.000613/96-62 Acórdão n.º : 101-94.768 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 [CM], 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! yes 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 inexecutável. 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 lves 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."

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 inexiste qualquer possibilidade de correção.

Da parte conclusiva do voto proferido pelo eminente Relator, merece destaque pela intimidade com o caso julgado no presente processo:

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 consequência, os prazos decadenciais fluíram da forma incontestada 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.

Como já dito anteriormente o processo trazido a baila como paradigma, trata dos mesmos fatos (Ato Declaratório 03) e deve sofrer as mesmas consequências daquele, sob pena de ferimento da segurança jurídica e negativa de efetividade das decisões já tomadas pela administração.

Ainda que a matéria pudesse de fato ser rediscutida em sua totalidade, entendo que a decisão tomada no processo nº 13855.000613/96-62 coaduna-se com a melhor interpretação do texto legal, conforme se pode inferir das citações transcritas acima.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar os lançamentos efetuados diante da ocorrência da decadência.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator

CÓPIA