

PROCESSO - A. I. Nº - 298922.0011/13-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 6ª JF Nº 0083-06/14
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 08/10/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0294-11/14

EMENTA: ITD. NULIDADE DE DECISÃO. DOAÇÕES. FALTA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. PRELIMINAR DE MÉRITO. VÍCIO FORMAL. A anulação do lançamento anterior decorreu da ausência de informações acerca da multa aplicada. Vício de natureza formal com consequente aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN. O processo deverá retornar à primeira instância para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Improcedente as seguintes exigências fiscais, *in verbis*:

Infração 01 – 41.01.01: Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de créditos, nos meses de janeiro a dezembro de 2002. Valor do débito de R\$123.955,87. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “Falta de recolhimento de ITD sobre os valores doados à concessionária de energia elétrica COELBA por seus consumidores, a título de Participação Financeira do Consumidor, para construção de Rede Elétrica. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais da conta contábil 222.031.3010-imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos Balancetes Analíticos entregues pelo contribuinte em CD, e que se encontra em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0004/07-8 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 137 a 140, com indicação de renovação da ação fiscal, sob a alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que, consoante o art. 48 do RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto 12.537, de 30/12/2010, a Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais) apenas. Dessa forma, o presente PAF deve ser analisado conjuntamente ao que se encontra no Anexo II (folhas 01 a 148)”.

Infração 02 – 41.01.04: Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ITD incidente sobre doação de móveis, nos meses de janeiro a dezembro de 2002. Valor do débito de R\$118.344,73. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “Falta de recolhimento de ITD incidente sobre as operações de doações de Redes Elétricas, compostas por cabos, transformadores, e demais instalações e equipamentos. Os valores constantes do demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais da conta contábil 222.031.4010-imobilizado em Serviço – Doações e Subvenções destinados aos serviços concedidos, constantes dos Balancetes Analíticos entregues pelo contribuinte em CD, e que se encontra em anexo (Anexo I). O PAF 269095.0004/07-8 encontra-se em anexo e foi julgado nulo, conforme Acórdão às folhas 137 a 140, com indicação de renovação da ação fiscal, sob a alegação de que o instrumento adequado à constituição do crédito tributário seria a Notificação Fiscal. Ocorre que, consoante o art. 48 do RPAF, com a redação atual dada pelo Decreto 12.537, de 30/12/2010, a Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais) apenas. Dessa forma, o presente PAF deve ser analisado conjuntamente ao que se encontra no Anexo II (folhas 01 a 148)”.

O Autuado apresentou tempestivamente defesa (fls. 165 a 198), contestando as infrações lançadas. Em seguida, houve informação fiscal (fls. 260 a 269) rebatendo as argumentações do contribuinte e concluindo pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 6ªJJF, que decidiu pela Improcedência do Auto de Infração conforme o seguinte voto, *in verbis*:

“VOTO

Quanto à questão prejudicial de mérito relativa ao esgotamento do prazo decadencial, a autuada alega que o vício que deu origem à anulação do Auto de Infração nº 269095.0004/07-8 possui natureza material, o que desautorizaria a renovação do lançamento. Já a autuante defende o ponto de vista de que a anulação decorreu de vício formal, o que se enquadraria na previsão de renovação do lançamento prevista no art. 173, inciso II do CTN.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado a norma contida no artigo 173, inciso II do Código Tributário nacional, cujo texto vai abaixo reproduzido.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”

Soa estranho, ao estudioso de processo civil, o uso da expressão grifada (vício formal) adjetivando o termo “nulidade”, pois nulidade processual sempre teve, no âmbito da doutrina clássica, uma conotação formal, conforme publicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, abaixo reproduzida.

“A nulidade do ato ocorre quando lhe falta algum requisito que a lei prescreve como necessário para a sua validade. A violação das formas processuais acarreta uma sanção, qual seja, a nulidade do ato processual, tendo, como consequência, a ausência de produção de seus efeitos típicos. Portanto, a nulidade é a sanção decorrente do descumprimento da forma processual.” (obtida na internet, no site <http://professor.ucg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/15449/material/NULIDADES%20PROCESSUAIS.pdf> - consulta em 10/06/2014).

Essa doutrina acabou por influenciar a elaboração do Código Processual Civil, cujo Capítulo V (Das Nulidades) é inaugurado com dois dispositivos que parecem querer estabelecer uma vinculação entre nulidade processual e forma, conforme adiante.

“Art. 243 - Quando a lei prescrever determinada forma, sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Art. 244 - Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. (grifos acrescidos)”

No âmbito do processo administrativo tributário, a questão ganha, contudo, uma outra dimensão, pois aqui o processo possui a peculiaridade de ter por objeto um procedimento administrativo, traduzido pelo lançamento de ofício, mediante a lavratura da peça processual denominada “auto de infração”.

Como a hermenêutica jurídica é guiada pelo princípio de que “o legislador não usa palavras inúteis”, faz-se necessário que o operador do direito empreste um significado à expressão constante do art. 173, II do CTN que não represente uma mera transposição de conceitos desenvolvidos pela doutrina processual civil, mas que se apresente adequado a dar conta da tarefa de compreensão da vontade do legislador do CTN, cuja edição se deu no longínquo ano de 1966, no contexto de um ordenamento jurídico muito diferente do atual, e cujo sistema de garantias individuais se revelava incipiente.

Assim, convém que façamos uma rápida incursão pela doutrina, a fim de se delimitar o alcance a ser dado à expressão “vício formal”, constante da norma citada. Há uma certa concordância, por parte dos autores, no sentido de que a expressão “formal” foi tomada, pelo legislador, em oposição ao verbete “material”, estabelecendo uma relação de forma e conteúdo, conforme ensina Marcos Bernardes de Mello, à página 74 do seu livro “Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade”, cujo teor reproduzo abaixo.

“A distinção entre norma de direito material (também dito direito substancial) e a norma de direito formal, reside na natureza da atribuição que delas decorre. As normas de direito material definem, atribuem direitos subjetivos [...]. As normas de direito formal, diferentemente, não geram direito subjetivo, ou transindividuais, mas estabelecem, criam e regulam os instrumentos para que os direitos materiais (= substanciais) sejam exercidos.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Esse é, também, o alcance que é dado à expressão por Eurico Marcos Diniz de Santi, à página 129 do seu artigo publicado na Revista de Direito Tributário, da Editora Malheiros, 2003, conforme trecho destacado a seguir.

“No ato de aplicação do direito tem-se dois momentos diversos. De um lado, o momento em que se interpreta a lei material do Direito Tributário e se apresenta prova material que diz respeito à aplicação dessa lei ao caso concreto, ao chamado fato gerador. De outro lado, tem-se a aplicação da lei que regula o procedimento administrativo.

Posso ter problemas de Direito na interpretação da lei formal – que regula o processo administrativo – ou na lei material – que desenha o arquétipo da incidência. Erros na aplicação desta última são erros de Direito material na interpretação das hipóteses normativas da legislação tributária. Erros de fato material referem-se à prova do fato gerador. Erros de direito formal são vícios na aplicação e na interpretação da legislação tributária formal administrativa. E, enfim, erros de fato formais são vícios in procedendo, erros materiais no exercício do procedimento-tributário.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Essa distinção semântica tem base no Direito Civil, onde a classificação doutrinária consagrou os conceitos de norma substantiva e norma adjetiva para se referir à regra que fixa direitos (primeiro caso) e à regra que fixa conduta com vistas a obter ou resguardar direitos (segundo caso), conforme ensina Estevão Horvath, citado por Maria Vieira de Figueiredo, em sua obra “Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos”, à folha 221.

“Resumidamente se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato impositivo, a base impositiva, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam (grifos acrescidos).”

Essa é, igualmente, a doutrina de Tácio Lacerda Gama.

“Uma norma de competência, em sentido estrito, fundamenta a validade de duas outras normas jurídicas: o instrumento introdutor e a norma introduzida. Há licitude quando as normas criadas se ajustam ao que prescreve a norma de competência. Sob tal perspectiva, a de existirem dois tipos de normas introduzidas, é possível se falar em dois tipos de incompatibilidade, sendo uma delas entre o instrumento introdutor com o antecedente da norma de competência, e outra a da norma introduzida com o conseqüente da norma de competência. Para um caso e outro, a doutrina convencionou empregar os termos vício de forma e vício de matéria ou, como preferem alguns, invalidade formal e invalidade material. ... (grifos acrescidos)” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 221).

Pois bem, com amparo na doutrina retrocitada, é possível afirmar que, para descortinar a natureza do vício decretado, há de se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior. Se a norma violada traduzir-se como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, enquanto que haverá vício formal se a norma violada dispõe sobre a atividade dos sujeitos ativos e passivos, nos termos da doutrina de Estevão Houvath, acima citada.

Assim, o desate da questão passa pelo exame da decisão contida no Acórdão JF nº 0394-01/08, bem como na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material. Pois bem, examinando o acórdão citado e a fundamentação do voto vencedor, é possível constatar, à folha 136, a referência, concretamente, aos requisitos faltantes da peça inaugural do lançamento, conforme trecho abaixo transcrito.

“Ocorre que, o Auto de Infração em exame, não traz indicação em qualquer campo ou coluna, sobre a multa aplicada nem de sua tipificação (grifos acrescidos), no que diz respeito às infrações 01 e 02, em total inobservância às disposições do art. 39, IV, “d”, V, “c” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, acima transcrito.”

A própria ementa do acórdão é reveladora da natureza do vício detectado, conforme se pode compreender a partir da leitura do trecho a seguir.

“EMENTA: ITD. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. Não consta no Auto de Infração a indicação da multa aplicada (grifo acrescido), bem como a sua tipificação legal, não sendo vício sanável pela impossibilidade de determinação do montante do débito exigido. ...”

Conforme se pode depreender, o vício consistiu na ausência de informações acerca da multa aplicada, fato que cerceia o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à

compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN e tornando incerta, conseqüentemente, a dívida tributária, em seu montante integral.

Levando a termo o raciocínio proposto, a conclusão a que chegamos é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza.

Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o quantum do crédito tributário revelou-se indeterminado.

Esse é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, defendido em sua obra Decadência e Prescrição no Direito Tributário (p. 123), conforme trecho destacado abaixo.

“Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.” (apud Acórdão CJF Nº 0341-11/11, da 1ª CJF, do Conselho de Fazenda – CONSEF, do Estado da Bahia).

Assim, entendo que o lançamento anterior foi anulado por vício de natureza material, o que não se enquadra na autorização para renovação do ato, prevista no art. 173, inciso II do CTN.

Em conseqüência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/05/2007, no que concerne ao exercício de 2002. O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/12/13, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE a exigência contida no presente auto de infração.

VOTO

Temos sob apreciação Recurso de Ofício devido a desoneração ocorrida pelo julgamento da 1ª Instância que julgou pela Improcedência do Auto de Infração ante a natureza do vício matéria e aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN, e não o que determina o inciso II, levando à conclusão de que já ocorreu a decadência do direito de se constituir o presente crédito tributário.

Em que pese a embasada tese do Relator de base, entendo que não é a interpretação mais correta dos fatos vividos no presente PAF, motivo pelo qual merece reforma o *decisum* de piso.

Creio que o vício que ensejou a anulação do Auto de Infração original, expostos nos julgados JJF 0394-01/08 e CJF nº 0109-12/10, era um mero vício formal, e não material, como fez crer a 6ª JJF no ora vergastado Acórdão JJF nº 0083-06/14.

Pois bem.

O voto do Relator do Acórdão CJF nº 0109-12/10, exarado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Negando Provimento ao Recurso de Ofício que julgou Nulo o primeiro Auto de Infração (A. I. Nº 269095.0004/07-8), coloca de forma lapidar o seu entendimento sobre a natureza formal do vício constatado naquele PAF, consoante trecho reproduzido no voto abaixo:

“O vício formal que ensejou a nulidade declarada pela Primeira Instância foi a ausência, nas Infrações 1 e 2, da tipificação e da indicação da multa cabível.”

Diante disso, deve-se aplicar o quanto disposto no art. 173, inciso II do CTN e não a regra do inciso I, como entendeu a 6ª JJF. Pela sua importância ao deslinde do feito, colacionamos o referido artigo, *verbo ad verbum*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Entendo que a falta de indicação da multa e sua tipificação no lançamento originário, não maculou nenhum aspecto da regra matriz de incidência do ICMS, ou seja, os aspectos materiais, mas tão somente aspectos formais na constituição do crédito tributário, previstos no artigo 39, in inciso IV, alínea “d”, e inciso V, alínea “c”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 -.

Nesta senda, cabe trazer à colação alguns excertos do excelente Parecer exarado em 14/07/09, pela procuradora assessora especial do Procurador Geral do Estado, Dra. Cláudia Magalhães Guerra, em resposta a Consulta acerca justamente dos aspectos da Decadência no que tange a aplicação do art. 173 do CTN, que resultou no Parecer PA-CMG-92-2009, no Processo nº PGE2009168051:

“(…)

IV.7. Anulação de lançamento de ofício anterior.

Por fim, a última situação contemplada no item (vii) ocorre quando há anulação do lançamento anterior, isto é, quando existe Decisão administrativa ou judicial que declare expressamente a anulação, por vício formal, do lançamento anteriormente realizado pelo Fisco.

Nos termos da regra constante do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se depois de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria¹, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.

Para o fim de explicitar melhor as situações em que é possível a aplicação desta regra do CTN, determinativa do início da contagem do prazo decadencial a partir da declaração de nulidade do lançamento anterior por força da verificação de vício formal, torna-se necessário apontar os critérios para identificação deste tipo de defeito do lançamento, apartando-os das hipóteses em que se configura verdadeiro vício material.

IV.7.1. Normas disciplinadoras de atos de produção normativa e normas prescritivas de conteúdo de direito material.

O lançamento tributário, assim como qualquer norma prescritiva de obrigações, revela em sua estrutura a incidência de duas espécies de normas: normas de produção normativa e normas de conteúdo. Em razão disso é que, ordinariamente, nos referimos ao curso do processo de positivação do direito tributário formal (ou instrumental) e do direito tributário material, respectivamente, como condição de validade da norma individual e concreta produzida.

A separação desses dois tipos de normas é importante na medida em que percebemos que os dois tipos normativos constituem igualmente o próprio fundamento de validade da norma individual e concreta, o lançamento tributário.

Por conseguinte, atento ao problema da hierarquia, Luís Cezar Souza de Queiroz² observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.

Dito isso, observamos que a expedição da norma individual e concreta e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário mediante a expedição do lançamento de ofício, pressupõe a incidência e aplicação das duas categorias de regras jurídicas simultaneamente. Isto significa dizer que há prescrições normativas que cuidam do conteúdo dispositivo do próprio lançamento (seus aspectos substanciais), bem como prescrições concernentes ao modo como deve ser ela produzida.

Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, “as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 1ª – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2ª – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou

¹ GUERRA, Cláudia Magalhães. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO & SUA INVALIDAÇÃO, Editora Jurua, 2a edição, p. 172/173

² Sujeição Passiva Tributária, p. 68-69.

administrativo”³.

Nota-se, portanto, que a primeira função das normas gerais destina-se a disciplinar o processo de geração normativa, o que significa dizer que o sistema jurídico, regulando sua própria criação, encerra normas que prescrevem o modo como outras devem ser introduzidas no ordenamento para serem reconhecidas como válidas. Trata-se de regras concernentes à competência do agente para a produção do enunciado prescritivo e, também, das que estabelecem determinados procedimentos indispensáveis à sua feitura. Na segunda função, reside o direito material, que cuida do cerne da prescrição normativa a ser inserta na norma individual e concreta.

Aplicando esta noção ao campo específico do Direito Tributário, poderíamos afirmar que o direito material a que alude Kelsen cuida do objeto da relação jurídica tributária: a obrigação do sujeito passivo de entregar Recursos aos cofres públicos, e do seu contraponto, o crédito conferido ao sujeito ativo, em face do poder de exigibilidade.

Todavia, no que tange à produção da norma individual e concreta de imposição tributária, ainda se incluem no bojo do direito material as normas relativas (i) ao fato jurídico tributário; (ii) à regulação da conduta propriamente dita, com os respectivos direitos e deveres dos sujeitos da relação jurídica; e (iii) à indicação dos sujeitos ativo e passivo desta mesma relação.

Estevão Horvath faz excelente síntese do tema em apreço – direito tributário formal e material e leciona que “resumidamente se pode dizer que o **Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato impositivo, a base impositiva, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam**”⁴. (grifos não originais)

A utilização da concepção de direito material e formal nos termos acima evidenciados se revela bastante útil para o exame da situação ora em estudo, ao constataremos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

Em verdade, a verificação da ocorrência de vício formal somente é possível quando nos debruçamos sobre a norma produzida e reconstruímos o modo como se deu seu processo gerativo, isto é, se foram efetivamente obedecidas todas as normas de direito formal aplicáveis, relativas ao sujeito competente para a expedição, das formalidades necessárias e do modo de exteriorização adequado.

No que se refere ao primeiro caso, ou seja, normas impositivas da competência para produzir o ato administrativo de lançamento tributário, o sujeito competente há de ser, obrigatoriamente, agente público. Assim, mediante a assinatura acostada ao lançamento confirmamos se foi o sujeito determinado em lei como apto para produzir o veículo introdutor que a proferiu.

Walter Barbosa Corrêa⁵ aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de competência objetiva (*ratione materiae*) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.

Disto se deflui que a incompetência do sujeito produtor do lançamento tributário é fruto da inobservância de normas correspondentes ao direito formal, pois também cuida do processo gerativo da norma individual e concreta.

Por outro lado, quando nos referimos ao que entendemos como “requisitos procedimentais”, registre-se que os consideramos como fatos jurídicos que, por imposição normativa, produzem efeitos jurídicos, e se revelam pressupostos essenciais para a expedição da norma individual e concreta de imposição tributária. Eurico Marcos Diniz de Santi fala em procedimento, e o conceitua como “a solenidade jurídica prevista para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente, para edição do ato-norma de lançamento tributário”.

Em verdade, seja adotando a nomenclatura “requisitos procedimentais”, seja utilizando a expressão “procedimento”, é importante salientar que, para a confecção do ato administrativo de lançamento tributário, há normas jurídicas estabelecedoras de condutas prévias voltadas para o modo como o agente competente deve verificar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, identificar os termos da relação jurídica e como se deve operar a formalização da prescrição normativa.

Assim, sem olvidar das particularidades concernentes à natureza jurídica do lançamento tributário como ato

³ Teoria Pura do Direito, p. 256.

⁴ Lançamento Tributário e “Autolancamento”, p. 23.

⁵ Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo. Revista de Direito Tributário n. 01, p. 37.

privativo da Administração, conclui-se que o aspecto de vinculação reporta-se ao procedimento (ato-fato) e não ao produto (ato-norma). Nos tempos modernos, as garantias dos cidadãos deixaram de vincular-se aos fins dos atos, mas, sobretudo, à maneira pela qual o Estado age. É o que se revela como atual tendência à procedimentalização dos atos administrativos.

Repita-se, porém, que a confirmação da obediência ao procedimento rigorosamente estabelecido em lei para a produção da norma individual e concreta é certificada mediante a observação de seus enunciados prescritivos. Por isso é que se diz que realizamos verdadeira análise do produto (ato administrativo) para constatar a legalidade do processo (procedimento administrativo).

Em contraposição, verificamos que a inobservância das normas de direito tributário material provocam defeitos não apenas no conteúdo prescritivo que o lançamento tributário deve possuir, porquanto incluem-se também imperfeições na motivação, na causa e na finalidade da norma de imposição tributária.

Para corroborar esta perspectiva quanto ao processo de constituição do crédito tributário, salientamos que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, apesar de falar em “atos nulos”, relaciona no seu art. 18 os verdadeiros casos do gênero invalidade (nulidade e anulação) verificável por força de inobservância de normas de direito formal e de direito material, sem prejuízo de outras hipóteses que se possam constatar no caso concreto. Confira-se:

“Art. 18. São nulos:

- I – os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II – os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III – as decisões não fundamentadas;*
- IV – o lançamento de ofício:*

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.”*

De fato. Tome-se como exemplo a hipótese prevista no inciso I do citado art. 18 do RPAF, no qual se configura vício relativo à autoridade competente para expedição do ato administrativo, o que, conforme foi explicitado anteriormente, apresenta-se como vício de direito formal.

Por seu turno, a ilegitimidade passiva prevista na alínea b, do inciso IV, deste mesmo artigo, refere-se à desobediência à norma de direito material, uma vez que foi violada prescrição referente a elemento substancial da própria norma individual e concreta produzida.

IV.7.2. Vício formal e aplicação do art. 173, inciso II, do CTN.

Feitos esses esclarecimentos acerca da identificação dos vícios oriundos do descumprimento de normas de direito material e de direito formal, podemos avançar quanto ao específico problema da declaração de nulidade do ato de lançamento por vício formal e, em consequência, contagem do prazo decadencial consoante previsão do inciso II, do art. 173, do CTN.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁶ observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positividade normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal⁷.

Seguindo a proposta no sentido de que a anulação refere-se às hipóteses em que se verifica ofensa às regras que tratam de conteúdo formal da constituição de crédito tributário e a declaração de nulidade guarda pertinência com a violação às regras de conteúdo material da norma individual e concreta produzida, observa-se que o inciso II do art. 173 do CTN trata corretamente do assunto, ao vincular o conceito de anulação à hipótese de vício formal.

De fato. A anulação tem por suporte fático suficiente: (i) o reconhecimento de defeito do lançamento, por força da inobservância de preceitos que tratam do seu processo de produção normativa, os quais, em última análise, provocam vício formal, (ii) além do exercício da competência para invalidar a teor do prescrito no art. 145 do CTN.

⁶ *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 123.

⁷ *Para melhor compreensão dos efeitos decorrentes da classificação das regras jurídicas introdutórias de direito material e direito formal consideramos mais adequada sua análise sob o aspecto dinâmico, pois, como se sabe, o processo de positividade do direito se dá, inexoravelmente, com a aplicação e incidência de ambas as normas (de conteúdo e de forma), realizada mediante uma atividade de vai-e-vem constante. Concordamos, portanto, com Eurico Marcos Diniz de Santi ao afirmar: “Importa notar, sob o enfoque da primeira visão, que direito formal e material se unem na realização de um único ato de aplicação do direito. No processo legislativo, por exemplo, estão presentes concomitantemente as normas constitucionais que disciplinam a forma do processo legislativo, bem como as normas constitucionais que delimitam o conteúdo da lei, definindo a competência material de cada ente tributante, de maneira que a lei é o resultado da aplicação da competência formal e da competência material” (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 124).*

Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal Decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.

Dessa forma, a Decisão que reconhece o vício formal, anulando o ato administrativo existente, apenas tem o condão de marcar o início do prazo decadencial para o Fisco produzir novo lançamento, agora de acordo com os requisitos formais prescritos em normas de produção normativa. Esta Decisão, portanto, não pode cuidar do conteúdo do lançamento, ou se é devida ou não a exação tributária.” (grifos nossos)

Com base nas premissas acima alinhavadas, percebo que o vício apontado no julgamento que lavrou o Acórdão CJF nº 0109-12/10 (acórdão da 2ª CJF que convalidou o julgamento de nulidade de primeira instância) tem como fundamento um vício de natureza formal, motivo em que aplica-se a regra insculpida no art. 173, II do CTN.

Desta forma, resta claro que o prazo de decadência aplicável ao caso é de cinco anos contados da data que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal o lançamento anteriormente realizado, não vislumbrando, assim, a ocorrência da decadência no presente caso.

Pelo todo exposto, voto pelo **PROVIMENTO** do Recurso de Ofício, para julgar nula a Decisão de piso que julgou Improcedente o presente Auto de Infração pela ocorrência da decadência prevista no art. 173, II do CTN, devendo os autos retornarem para primeira instância para novo julgamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 298922.0011/13-3, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para nova Decisão, a salvo de falhas.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS