

PROCESSO - A. I.Nº 298922.0009/13-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JJF nº 0109-05/14
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 01.12.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F Nº 0354-12/14

EMENTA: ITD. DECADÊNCIA. PRELIMINAR DE MÉRITO. VÍCIO MATERIAL. A nulidade do lançamento anterior decorreu da ausência de informações acerca da multa por descumprimento de obrigação principal, fato que cerceia o direito de defesa do autuado, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o artigo 142 do CTN e tornando incerta, consequentemente, a dívida tributária, em seu montante integral. A conclusão a que se chega, portanto, é que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos essenciais do crédito tributário, dentre os quais está a dívida tributária. Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o objeto (ou conteúdo ou matéria) do ato de lançamento, pois o “*quantum*” do crédito tributário revelou-se indeterminado. 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, 31/12/05, no caso concreto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, o qual foi lavrado em 09/12/13 para exigir ICMS no valor de R\$354.994,22, acrescido da multa de 60%, em decorrência da “*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 de Energia Elétrica*”, no período de janeiro a dezembro de 2000.

Consta, ainda, o seguinte, no Auto de Infração:

“Os valores constantes de demonstrativo de débito foram extraídos dos saldos mensais de movimentação da conta contábil nº 222.031.3010 – Imobilizado em Serviço – Participação Financeira do Consumidor, constantes dos Balancetes Analíticos entregues pelo contribuinte em CD (folha 63), e que fazem parte do PAF em anexo, A. I. Nº 298922.0001/05-7, folhas 01 a 347.

O PAF em anexo foi julgado improcedente em relação à infração 1 e nulo em relação às infrações 2 e 3, conforme Acórdãos às folhas 334 a 339, com indicação da renovação da ação fiscal com relação às infrações 2 e 3.

Dessa forma, o presente PAF deve ser analisado conjuntamente ao que se encontra no Anexo I (folhas 01 a

347)".

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu, pelo voto da maioria, o seguinte, "verbis":

Inicialmente, considero relevante antes de qualquer outra consideração, proceder à análise da preliminar de inexistência de vício formal apto à renovação do prazo decadencial de constituição do crédito tributário. Trata-se de questão prejudicial, que deve anteceder o exame das demais controvérsias suscitadas no presente Processo Administrativo Fiscal.

O contribuinte sustenta que no processo anterior, que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração (A. I.), as decisões proferidas nas duas instâncias administrativas do CONSEF, consubstanciadas nos Acórdãos nºs 0146-01/09 (fls. 310/327) e 0176-11/10 (fls. 338/343), declararam a Nulidade Material do lançamento de ofício, acarretando a extinção do crédito tributário pela Decisão administrativa irreformável, com aplicação, ao caso, das disposições do art. 156, IX, do CTN.

Os fatos geradores do processo originário foram apurados no período de janeiro a dezembro de 2000. Por sua vez a renovação da ação fiscal, após nulificação do processo anterior, foi finalizada com a lavratura de novo Auto de Infração, ora em exame, verificada em 09/12/2013.

O vício que motivou a nulidade do procedimento anterior, de acordo com a Decisão exarada pela 1ª CJF foi a "não indicação no A.I. da multa aplicada e a correspondente tipificação do gravame, em infringência ao disposto no art. 39, inc. IV, alínea "d", e inc. V, alínea "c", do RPAF/99".

*Observe que a questão a ser enfrentada neste processo pode ser assim resumida: **a omissão que conduziu à decretação de nulidade do Auto de Infração nº 298922.0001/05-7, constituiu erro formal ou material ?***

Assim, o desate da questão passa pela diferenciação entre vício formal e vício material e o alcance a ser dado à norma contida no art. 173, inc. II, do Código Tributário Nacional (CTN), cujo texto é a seguir 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."

Essa distinção é de suma importância para o deslinde da controvérsia posta nestes autos, visto que somente a ocorrência de vício formal enseja a reabertura do prazo de decadência para que o fisco possa proceder à realização de um novo lançamento tributário.

Conforme pontuou a defesa na peça impugnatória, o CTN, a despeito das críticas feitas pela doutrina, criou hipótese de interrupção da decadência, vez que possibilitou a renovação do prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário, em caso de julgamento administrativo que declare a nulidade formal do lançamento tributário.

No caso em comento, a Infração 2 do Auto de Infração nº 298922.0001/05-7 (reproduzida neste Auto de Infração) foi declarada nula nos seguintes termos:

[...] 2. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. Não consta no Auto de Infração a indicação da multa aplicada, bem como a sua tipificação legal, não sendo vício sanável, tendo em vista a impossibilidade de determinação do montante do débito exigido. O Auto de Infração, uma vez lavrado pelo agente competente, passa a existir; se é feito de acordo com a lei, é válido; porém, a existência de vício que afete a sua validade compromete a eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção dos efeitos jurídicos.

Observe que as formalidades estabelecidas pela legislação tributária objetivam permitir a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo que o seu descumprimento pela autoridade fiscal faz presumir a violação de tais princípios.

No Direito há casos em que a forma apenas serve à exteriorização do ato. Todavia, há outros que ela é indispensável para que o ato tenha vida, diferindo fundamentalmente o papel que desempenha em uma ou outra dessas situações.

*Nos casos em que a forma serve à mera exteriorização do ato, este é válido independentemente das diversas feições que possa ou venha a assumir. Já nas hipóteses em que a lei estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos nesse sentido acarretarão inevitavelmente a **nulidade ou anulabilidade** deste.*

Nestas hipóteses, enquadram-se, por sua vez, os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos contribuintes. Ou seja, se a legislação tributária estabeleceu determinada

forma e conteúdo indispensáveis à validade do Auto de Infração e se tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

*Por sua vez quando se trata de ato administrativo, como é o lançamento tributário, é no Direito Administrativo que são encontradas as regras especiais de **validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade**. Assim, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”.*

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, citada pela defesa, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: Auto de Infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de Termo de Início de Fiscalização (TIF); ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc.), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando à realização de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção de “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo é praticado em razão do motivo que o deflagrou. Este motivo, por sua vez, deve ser exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento.

O conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados, aquele prescrito em lei.

Nas relações de direito público, a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

*Em se tratando de lançamento tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreve que: “competê 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 caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.”*

Nessa esteira, independentemente de o objeto da autuação ser o descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, em ambos os casos o Auto de Infração deve estar sempre instruído com os documentos e elementos fáticos necessários à sua exata compreensão e delimitação.

O Auto de Infração, com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos, é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento.

Por sua vez, quando a descrição do fato não é acompanhada do dispositivo que o fundamenta, como no caso de aplicação de multa sem a descrição do seu valor e de sua tipificação legal, o Auto de Infração não se torna suficiente para a certeza da ocorrência de irregularidades, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária. Neste caso, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incompleto ou ilíquido.

O vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a Notificação Fiscal e/ou Auto de Infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Nesse sentido, observe-se, a título de exemplo, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Receita Federal):

[...] RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do Auto de Infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. [...] (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002).

Repise-se que o vício material ocorre quando o Auto de Infração não preenche os requisitos constantes do art.

142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização.

Na doutrina, a expressão “vício formal” é sempre contraposta à idéia de “vício material”, estabelecendo-se uma relação de conexão da primeira com a “forma” ou “procedimento” do ato jurídico e da segunda com o “conteúdo” do ato jurídico.

Nessa linha os ensinamentos do prof. 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 acrescentados).”

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 existem 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 acrescentados)” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 221).

No caso dos autos, se observa que a ausência da indicação da multa aplicada e de sua tipificação legal, de acordo com o art. 142 do CTN, configura vício de natureza material, vez que afeta à validade do lançamento quanto ao seu conteúdo e não quanto à sua forma, razão pela qual não é possível a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Adotando essa linha entendimento destaco duas recentes decisões das Câmaras do CONSEF. Cito inicialmente a Decisão exarada pela 1ª CJP, no Acórdão nº 0341-11/11, da lavra da Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, formatada nos seguintes termos, no que se aplica também ao caso em exame:

(...) para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.

Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “com que o processo se realiza em cada caso concreto” (THEODORO, Humberto, Jr. Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro).

Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “erro quanto ao objeto do lançamento”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, à determinação da matéria tributável, à apuração do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.

*Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: **o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade.***
(...)

Assim, o lançamento tributário substituto só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no lançamento primitivo, não havendo espaço para modificações na substância, apenas na formalidade.

Ou por outra, nos dizeres do ex-auditor fiscal do Tesouro Nacional, Antônio Airton Ferreira: “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 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”.

Com o mesmo entendimento destaco também a Decisão contida no Acórdão nº 0191-12/13, originário da 2ª CJF, cuja ementa é transcrita abaixo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/13**

EMENTA: ICMS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas, ou direito aplicável ao fato. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, as infrações imputadas, assim como os elementos que compõem a base de cálculo e os valores lançados, tratando-se, portanto, de nulidade por vício material. Consoante previsão do art. 173, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - inciso I, ou da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II. Como a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaiando a situação na hipótese do inciso I. Infração insubsistente por ter sido operada a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Pela transcrição dos votos da 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal é de se concluir, em concordância com a tese defensiva de que ausência de qualquer dos elementos contidos no art. 142 do CTN, contamina o ato de lançamento por vício material.

Por sua vez a lei só autorizara a renovação do procedimento fiscal além do prazo quinquenal de decadência, nas hipóteses de vício formal, que compreende erro procedimental ou de competência da autoridade fiscal, ou seja, o novo procedimento deverá apresentar, em relação ao anterior, plena identificação quanto aos aspectos pessoais e materiais do fato gerador, inclusive no que se refere ao “quantum debetur”, composto pelo valor do tributo e correspondente penalidade.

*Frente ao acima exposto, a minha conclusão é que o Auto de Infração anterior (PAF nº 298922.0001/05-7) foi julgado nulo pela constatação de existência de **vício material ou de conteúdo**, concernente à ausência do “lançamento” da multa aplicável (elemento integrante do “quantum debeatur”) e da sua correspondente tipificação na norma de direito. Na verdade, o lançamento tributário em exame é decorrente de uma nova ação fiscal e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, visto que foi inserido um elemento ausente no procedimento anterior: a penalidade aplicável pelo descumprimento da obrigação tributária principal, ausência, que corrigida no novo procedimento, alterou a substância do crédito tributário reclamado.*

O novo Auto de Infração, ora em exame, se for mantido, levará necessariamente à constituição de crédito tributário e à formação de certidão de dívida ativa de valor superior ao do Auto de Infração vinculado ao procedimento anterior anulado. A inclusão da penalidade, elemento integrante da dívida tributária implicaria, portanto, em alterar a substância ou o conteúdo do crédito tributário.

Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir ser aplicável ao caso em exame, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não o 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 31/05/2005, no que concerne ao exercício de 2000. Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 09/12/13, 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. Aplico, também, ao caso, as disposições do art. 156, IX, visto que as decisões anteriores, relativas ao PAF nº 298922.0001/05-7, tornaram-se definitivas na esfera administrativa.

Ressalto por último, que, apesar das decisões relacionadas ao PAF nº 298922.0001/05-7 terem recomendado a renovação do procedimento fiscal tal representação não tem o condão de alterar ou de prevalecer sobre a norma de decadência constante do art. 171, I, Código Tributário Nacional.

Foi exarado um Voto Divergente com o seguinte teor:

Na presente lide, alega-se em preliminar, a decadência do direito ao lançamento efetuado no Auto de Infração, por conta de suposta nulidade material em auto precedente a este, havendo portanto um entrelaçamento de alguns dos temas mais densos da ciência jurídica – nulidade e decadência.

A distinção entre a nulidade formal e material, neste caso, constitui excelente oportunidade para amadurecimento da jurisprudência deste Conselho, já que existem diversos julgamentos que envolvem estes assuntos, mas ao que parece, este caso é deveras insólito, pois aborda-se a nulidade decorrente da ausência de lançamento da multa em Auto de Infração, situação incomum na atualidade, dado que os autos de infração após o advento da informatização, já trazem em seu software, os dispositivos que associam automaticamente as infrações cometidas, às multas correspondentes.

No entanto, a inexistência de uma relação numerus clausus dos vícios formais e materiais, leva a divergências doutrinárias acerca destas nulidades, por conta da imprecisão que cerca os conceitos de vício formal e material, quando aplicados ao caso concreto.

É que, em determinadas circunstâncias, paira uma zona cinzenta que provoca razoável grau de incerteza na distinção entre os dois vícios, como nesta lide, em que a improcedência do presente lançamento tributário é reivindicada em preliminar pelo impugnante e corroborada pelo voto do douto Relator, por razões que envolvem tais conceitos, as quais venho aqui divergir.

O voto pela improcedência foi justificado entre outras razões, por conta de um alegado vício material em Auto de Infração lavrado anteriormente, ao qual, o novo lançamento, aqui em lide, se propõe a reparar.

Tal vício, segundo consta na impugnação e no voto do Relator, decorreu de descumprimento de preceito do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, pelo fato dos autuantes, naquela ocasião, não aplicarem a multa correspondente à infração cometida.

Venho então, expor o meu entendimento, obviamente com a mais respeitosa discordância, pois o voto que aqui contesto, assentou-se em argumentos consideráveis, tornando por isso mesmo mais espinhosa a tarefa a que me proponho fazer, já que após o pedido de vistas na sessão de julgamento, e refletir sobre a legislação e as posições doutrinárias correntes, optei por me pronunciar em sentido contrário ao voto do eminente Relator, tendo em consideração os fatos apreciados no processo.

As considerações expostas no voto combatido implica aceitar a ausência de condições de renovação da lavratura, e que resultou no presente processo administrativo fiscal - PAF, por impossibilidade de se estender o prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN, que se aplica exclusivamente às nulidades formais, e o douto Relator entendeu se tratar de vício material. Em sendo assim, passo a discorrer sobre os eventos que levaram a este Processo.

O presente PAF, de única infração, resulta da nulidade da infração 2 do Auto de Infração nº 298922.0001/05-07, decorrente da falta de recolhimento do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações – ITD, cujo tributo lançado alcança o montante, em valor histórico, de R\$354.994,22 .

No supracitado auto, a 1ª CJF manteve a nulidade declarada já no julgamento de primeira instância, em razão da infração 2 ter sido lançada sem a indicação do percentual e a tipificação da multa a ser aplicada, infringindo assim, conforme justificado no voto da Conselheira Relatora, o disposto no art. 39, IV, alínea “d” e V alínea “c” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF, in verbis:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de unidades Padrão Fiscal

(UPF-BA);

V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:

c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;

Este voto contestará as argumentações do nobre Relator, em quatro fases distintas, abordando cada um dos pontos que justificaram o decisum aqui combatido, a saber:

- a) Descumprimento de preceito do art. 142 na lavratura do Auto de Infração precedente, que implicou em suposta nulidade material;*
- b) Jurisprudência acerca da citada nulidade;*
- c) Análise das provas anexadas ao PAF;*
- d) Considerações finais do Relator do processo, quando reafirma a improcedência do lançamento.*

No presente Auto de Infração, a autuante repetiu em seu inteiro teor, a infração 2 do auto precedente, tanto na descrição, como na capitulação legal, com o mesmo valor histórico de R\$354.994,22, porém, desta vez aplicando a multa capitulada no art. 13, inciso II, da Lei nº 4.826 de 27/01/1999, mas declinou em lançar novamente a infração 3, anteriormente aplicada por descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, in casu, a autuante repetiu a lavratura do Auto de Infração, a salvo das falhas apontadas no julgamento, apenas no que diz respeito ao lançamento da infração 2, decorrente da falta de pagamento do ITD, visto que, a infração 1 do primeiro Auto de Infração foi julgada improcedente.

A repetição do lançamento em novo Auto de Infração, que estamos a julgar, ocorreu em razão da legislação estabelecer que em havendo nulidade decorrente de vício formal, o Estado obtém um plus no prazo decadencial, que é de cinco anos, a partir da data do trânsito em julgado que anulou o processo administrativo, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, in verbis.

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

I – (...)

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

Os fatos geradores do ITD ocorreram no exercício fiscal de 2000 e o julgamento em segunda instância do Auto de Infração anulado, só veio a ocorrer em junho de 2010. Entendendo-se que houve nulidade formal no Auto de Infração precedente, é possível um novo lançamento, tendo em vista o prazo decadencial contar a partir da data de julgamento, e o novo lançamento ocorreu em 09/12/2013, portanto, antes do decurso de 5 anos previsto no art. 173, II, do CTN.

Por conta disto, asseverou o digno Relator, a nulidade do Auto de Infração precedente decorreu de vício material, e sendo assim, não é mais possível a renovação do lançamento, tendo em vista operar-se a decadência do direito, pois os fatos geradores ocorreram 13 anos antes da repetição do novo lançamento, e assim, não se aplicaria a regra do art. 173, II do CTN, mas a do inciso I, e por conseguinte, apontou a improcedência do Auto de Infração em lide. Este voto tem o objetivo de demonstrar o contrário - que houve naquele processo, uma nulidade formal e não material.

O espaço de um voto é curto para se tecer maiores aprofundamentos sobre o tema, já que não se trata de assunto trivial; mas, de forma a se alcançar o objetivo proposto nesta divergência, que é o convencimento dos demais membros deste Conselho, julgo necessário fazer uma preleção didática e doutrinária das nulidades formais e materiais, e assim, peço a devida licença para redigir um voto um pouco mais longo que o normal, por considerar inexequível chegar ao entendimento pretendido, sem uma exaustiva e prévia dissecação de tão polêmico tema jurídico.

Formalidade é uma palavra que vem do latim FORMALITAS, que significa “forma, contorno, figura, aspecto”; já a palavra “materialidade” deriva do latim MATERIALE, e significa concreto, não-abstrato e em um sentido mais amplo, relevância.

Assim, em Direito, quando se fala em formalidade, estamos a nos reportar aos requisitos impostos pelo legislador para a formação de um ato jurídico plenamente válido e eficaz, como é o caso do lançamento tributário de ofício, que está intrinsecamente ligado ao instrumento de lançamento – o Auto de Infração.

A materialidade, por outro lado, decorre das regras do Direito Material ou Substancial, que regulam a formação dos atos e fatos jurídicos, distinguindo-se das normas de características, às vezes burocráticas, reguladas pelo Direito Processual. Quando falamos em “materialidade” no Direito Tributário, estamos a falar da regra matriz acerca da incidência do tributo, como o fato gerador da obrigação tributária, e não do instrumento que formaliza o crédito tributário - o Auto de Infração.

O CTN, no art. 142, define os elementos nucleares do ato administrativo correspondente ao lançamento de ofício, in verbis:

Art. 142. 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Os autuantes, no primeiro Auto de Infração, não aplicaram a sanção correspondente à infração e assim descumpriram a parte final do art. 42 - “sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. O impugnante, à fl. 360 do PAF, afirma que a indicação da multa é elemento indispensável à constituição do ato, e que sua ausência implica em vício material, dado que a aplicação da penalidade é condição indissociável à validade do lançamento.

Inicialmente, observo que o exemplo jurisprudencial que o impugnante trouxe aos autos à fl. 359 (ementa do Recurso nº 129.310 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, da Receita Federal), diz o seguinte, in verbis:

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Curiosamente, o exemplo que o impugnante trouxe em seu favor, aponta todas as exigências para a construção legal do lançamento, sem, no entanto transcrever a expressão do final do art. 142, “e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, que foi o motivo da anulação do Auto de Infração que precedeu a este em julgamento.

Teria sido uma falha do Relator do CARF, que cuidadosamente relacionou cada uma das exigências contidas no supracitado artigo 142, mas não a última? Este voto discutirá mais adiante esta questão, mas desde já, adianto que não foi exatamente uma falha do Julgador.

A distinção entre um vício formal e um vício material, em determinadas circunstâncias, não é fácil de identificar. Uma das missões da doutrina é apontar as distinções nestes casos, e o Mestre Ives Gandra da Silva Martins, facilita esta tarefa ao fazer brilhante comentário acerca do artigos 173, II, do CTN, in 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. 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).(grifo nosso)

A despeito deste posicionamento, devo ressaltar que a parte sublinhada no comentário acima, foi analisada com aprimoramento, por Antonio Airton Ferreira, Auditor do Tesouro Nacional, em excelente artigo em que diz o seguinte:

“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 Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado.

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 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. (<http://www.fiscosoft.com.br/a/kj4/normas-gerais-de-direito-tributario-lancamento-anulado-por-vicio-formal-novo-lancamento-alcance-da-norma-ctn-art-173-iidr-antonio-airton-ferreira#ixzz33JxAVG38> – consulta em 31/05/2014). (grifo nosso).

Pelo exposto, é certo que o lançamento deste PAF foi feito sem que fosse necessário à autuante, refazer totalmente o procedimento (voltar ao contribuinte, intimá-lo a entregar os documentos fiscais - contábeis, executar roteiros de auditoria, etc.,) apenas, acentuo, efetuou novamente o lançamento com a mesma documentação probatória, com mesmo valor histórico do imposto lançado anteriormente, apenas suprimindo a formalidade que não foi observada no lançamento anterior da já comentada infração 2.

É bem verdade que o montante do crédito tributário do atual lançamento, diverge do Auto de Infração anterior por conta do acréscimo decorrente da multa incidente. Poderíamos então, argumentar que a diferença entre os dois autos seria a demonstração de descumprimento de outro preceito, a do crédito devido. No entanto, quando observamos o texto do art. 142 do CTN, constatamos que a regra diz em determinar o “cálculo do montante do tributo devido”, e multa não é tributo; a multa integra o crédito tributário junto com a imposto, e no caso presente, é bom lembrar, o tributo aqui lançado, possui exatamente o mesmo montante que foi calculado para a infração 2 do Auto de Infração anterior.

Assim, poderia apenas com base nestes argumentos, sustentar que houve um vício formal no lançamento precedente, dado a inexistência da necessidade de uma nova auditoria, imprescindível para apuração de erros materiais, visto que só é possível a correção de erro decorrente de vício material mediante nova análise documental, verificando o descumprimento de incidência da regra matriz, essencial para identificação de vício material, e neste caso, a autuante apenas lavrou outro Auto de Infração, apoiada nos mesmos fundamentos da lavratura anterior.

Além disso, a própria Conselheira Denise Mara Barbosa ao encerrar seu voto confirmando a nulidade, recomendou expressamente a renovação do Auto de Infração, exatamente porque ali entendeu que havia um vício formal, externando seu entendimento acerca da nulidade, pois sendo pessoa de notável conhecimento da legislação, não teria feito tal recomendação se entendesse de outro modo.

No entanto, para que não paire nenhuma dúvida quanto ao caráter formal do vício detectado no Auto de Infração precedente, transcrevo aqui um Parecer de autoria do Procurador da Fazenda Nacional, Alisson Fabiano Estrela Bonfim, disponível no sítio da PGFN, e que em data recente, 31/05/2014, emitiu o PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014, que trata de uma questão equiparada à esta lide, e faz uma minuciosa e brilhante distinção entre vício formal e material, para o caso de erro na identificação do sujeito passivo, elencado pela doutrina como parte do núcleo do lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, mesmo artigo que deu a fundamentação para a improcedência desta lide, no voto do Relator.

Em virtude de não ser uma situação idêntica ao deste caso, mas análoga, a transcrição do Parecer está entremeada por comentários deste Julgador, que faz as devidas comparações com o caso desta lide; alguns trechos foram suprimidos, com o devido cuidado de não prejudicar o entendimento do seu conteúdo, apenas com o intuito de diminuir a extensão deste voto. O Parecer será transcrito em itálico, fonte 10, recuo diferenciado da margem esquerda, e os comentários deste Relator estão em fonte regular, tamanho 12, com recuo normal da margem esquerda.

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

Trata-se de Processo Administrativo (PA) autuado sob o nº 15372.000388/2009-34, oriundo da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região – PRFN/3, no qual se discute se o erro na

identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, por ocasião do lançamento, caracteriza vício formal ou material para fins de aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Segundo expôs a Divisão de Consultoria e Assessoramento Jurídico daquela unidade (DICAJ/PRFN-3ª Região), na Nota PRFN 3ª Região/DICAJ nº 03/2014, o expediente se originou de consulta formulada pela Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Bauru – PSFN/BAURU, que se manifestou no sentido de que o vício em questão seria material, pois a identificação do sujeito passivo é da essência da obrigação tributária. Em sentido diametralmente oposto, a Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal de Bauru (SAORT/DRF - Bauru) sustentou que se trataria, na verdade, de vício formal. (...)

Posteriormente, considerando a importância e a potencialidade multiplicativa da matéria tratada nos autos, a DICAJ/PRFN-3ª Região achou por bem remetê-los ao exame desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, para que seja ratificado ou retificado o entendimento consubstanciado na manifestação referida no parágrafo precedente, bem como para que seja elaborado, caso se entenda pertinente, um ato normativo de orientação aos Procuradores da Fazenda Nacional para atuação em casos semelhantes. (...)

Sobre o tema, localizamos, ainda, a Solução de Consulta Interna nº 08, de 08 de março de 2013, exarada pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COSIT/RFB), cujas conclusões foram as seguintes: (a) a mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera a nulidade do lançamento; (b) a ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável, e, por isso, anulável por vício formal; e (c) apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.

É o necessário a relatar. Em seguida, exara-se o opinativo.

No presente processo, embora a lide a não se refira a uma falha na identificação do sujeito passivo no Auto de Infração precedente, é certo que a razão para a decretação da nulidade do lançamento anterior, decorreu também da ausência de cumprimento de regra que também integra o mandamento do art. 142 do CTN, neste caso, a aplicação da penalidade cabível.

Logo no início do Parecer, constata-se pela ementa, que o Parecerista admite a caracterização de vício tanto formal quanto material nos elementos normativos do art. 142 (fato gerador, determinação da matéria tributável, montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo), ou seja: que não é possível se tratar tais exigências legais de forma linear, mas devendo cada situação ser particularizada, exigindo-se exegese do caso in concreto.

O termo “lançamento” é utilizado pelo CTN ora como procedimento administrativo (art. 142), ora como ato (art. 150, caput). Na primeira acepção, pode ser compreendido como o “caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento”¹. Já na segunda, significa o “produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento”².

Embora possamos, de fato, encarar o lançamento sob ambas as perspectivas, por se tratar de uma categoria jurídico-positiva e não lógico-jurídica³, não podemos olvidar que ato e procedimento não se confundem. Com efeito, o lançamento pode, efetivamente, ser precedido por procedimentos preparatórios ou sucedido por procedimentos revisionais, mas não necessariamente, **pois é perfeitamente possível que o Fisco já disponha dos elementos necessários ao lançamento e, assim, prescindir de um procedimento prévio**. Da mesma forma, há a possibilidade de o contribuinte não se insurgir contra o lançamento levado a efeito contra si, o que descarta a exigência de um procedimento revisional⁴.

Neste caso, o Procurador repete o ensinamento no qual o mestre Ives Gandra Martins tão brilhantemente distinguiu o vício do material, a partir de fato consequente da nulidade. Se para revisar o lançamento, o autuante tiver a necessidade de apurar novamente os fatos, a nulidade obviamente ocorreu por vício material, mas se o autuante apenas refaz instrumentalmente o lançamento, sem qualquer averiguação nos documentos, sem executar qualquer roteiro, então o vício que anulou o lançamento foi de natureza formal.

Daí o porquê de considerarmos tecnicamente mais adequado o enquadramento do lançamento como ato administrativo, o que, inclusive, se revela de grande valia para solucionar questões como a que ora se apresenta, em razão da possibilidade de aplicação do regime próprio desta categoria jurídica⁵.

¹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. – São Paulo: Malheiros, 1999, p. 120.

² Op. cit., p. 123.

³ Idem, p. 118

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed., atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 783/784.

⁵ Nessa trilha, Paulo de Barros Ca rvalho assevera: “[...] a visualização do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa do assunto. [...] Lançamento é ato administrativo e não procedimento como consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o lançamento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 426)

Tratando-se, pois, de um ato administrativo de caráter vinculado, o lançamento é constituído por cinco elementos (ou requisitos, como preferem alguns) essenciais de validade, todos definidos em lei, quais sejam: competência, finalidade, motivo, objeto e forma. Ao caso em tela, interessa-nos particularmente o exame dos dois últimos.

O objeto (ou conteúdo), preleciona José dos Santos Carvalho Filho, consiste na alteração no mundo jurídico que o ato administrativo se propõe a processar⁶. No que concerne ao lançamento, seu objeto essencial é extraído do art. 142, caput, do CTN, que dispõe: (grifo nosso)

*“Art. 142. 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (destaque em negrito do Parecerista).*

Nota-se aqui, que o Parecerista, destacou em negrito o que ele considera o núcleo material (objeto ou conteúdo) do lançamento, deixando de fora a expressão “e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No início deste voto, frisei que a ementa do julgamento da Receita Federal apresentada na impugnação também não colocou em evidência o termo final do art. 142. Novamente, postergo a análise deste fato, que será oportunamente dissecado, mas advirto desde já, que em ambas as situações, tanto na ementa do julgamento do CARF como no Parecer da PGFN, a omissão da parte final do art. 142 do CTN, tem uma razão muito específica e possivelmente, coincidente.

Como se nota, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária é um dos elementos que compõem o núcleo material do lançamento. Sua função é declarar que determinada pessoa realizou aquela hipótese normativa, colocando-a no polo passivo da relação jurídico obrigacional, de sorte que sua presença é indispensável para tornar possível a pretensão do crédito tributário por parte do sujeito ativo⁷.

Por ser essa identificação obtida a partir da valoração jurídica do fato, isto é, da subsunção do fato ocorrido no mundo fenomênico aos critérios definidos na lei de regência da exação, permitimo-nos denominá-la “identificação material ou substancial”.

A forma, por seu turno, é o modo de exteriorização do ato administrativo, que no lançamento será, em regra, a escrita, estabelecida nas diversas leis tributárias, com a ressalva do lançamento por homologação, em que se admite a forma tácita⁸.

Por conta da expressão “e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, contida na parte final do art. 142, caput, do CTN, admite-se que o lançamento possa estar contido no bojo de um Auto de Infração (AI), quando a ilicitude estiver correlacionada com a obrigação tributária principal⁹. (grifo nosso). Haverá um único instrumento, contendo dois atos, submetidos a regimes jurídicos distintos: o lançamento propriamente dito e a aplicação de sanção¹⁰. Nessa hipótese, o AI deverá observar os requisitos formais elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dentre os quais, a qualificação do autuado. Vejamos:

“Art. 10. O Auto de Infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;*
- II - o local, a data e a hora da lavratura;*
- III - a descrição do fato;*
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 25. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 108.

⁷ Horvat, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolancamento”. 2. ed – São Paulo: Quatier Latin, 2010, p. 59.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 785.

⁹ Essa prática é comum no âmbito federal, onde os lançamentos são documentados através de Auto de Infração ou notificações de lançamento, por força do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/09 c/c art. 38 do Decreto nº 7.574/11. Antes da unificação da administração tributária federal promovida pela Lei nº 11.457/07, a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) lançava através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD).

¹⁰ Conforme explica Mizabel Derzi: “O Auto de Infração tem sempre e necessariamente como pressuposto a prática de um ilícito. O motivo que leva a realização de um Auto de Infração reside, assim, na existência de uma relação jurídica sancionatória, o que não acontece no lançamento. Nele, como no lançamento, se efetiva ato administrativo que aplica a norma legal ao caso concreto, mas a norma a ser concretizada por meio do Auto de Infração é sempre aquela que pressupõe o descumprimento de um dever jurídico, cominado com sanção.[...] Assim, o Auto de Infração pode reunir atos jurídicos diferentes, que se sujeitam a regimes jurídicos diversos, a saber:

O lançamento de tributo, propriamente dito;

Ato de aplicação de sanções;

Ato de intimação do autuado. Portanto, Auto de Infração não é lançamento, mas pode conter lançamento de tributo. Não obstante, necessariamente, tal ato procedimental conterá ato de individuação e concreção da norma sancionatória, isoladamente (se o contribuinte descumpriu apenas um dever acessório) ou em conjugação com a aplicação da norma tributária que disciplina a cobrança de tributo (se o obrigado deixou de pagar o tributo devido).” (in BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 789).

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”(destacamos)

Aqui, o Procurador que elaborou o Parecer, se reporta ao Decreto nº 70.235/72 que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal em âmbito federal. Na legislação estadual, as exigências correspondentes estão no art. 30 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, que contém dispositivos similares ao do RPAF federal.

Ficou evidenciado agora, porque na ementa do julgamento efetuado pela Receita Federal, tanto o Julgador deixou fora a parte final do art. 142, e o Procurador, ao repetir o texto integral do mesmo artigo, deixou fora do destaque em negrito, a expressão “e sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível”.

Isto decorre do fato de que no ato de lançamento de ofício, a sanção tributária não pertence ao núcleo material do lançamento, visto que tal ato praticado pela administração tributária, não se resume apenas ao Auto de Infração, podendo ser feito também mediante notificação fiscal na Receita Federal (ver nota de rodapé nº 9), e também no Estado da Bahia, conforme art. 28 do RPAF, permitindo-se inclusive a dispensa da imposição de multa para valores considerados baixos.

No caso presente, a multa decorre de determinação do RPAF e não diretamente do art. 12 do CTN, que diz “e sendo o caso, propor a sanção cabível”, pois multa não se caracteriza como condição obrigatória ao lançamento, como os demais elementos do artigo, já que, como sabemos, em alguns lançamentos de ofício, a multa sequer é aplicada (caso das notificações).

Logo, o vício detectado no Auto de Infração precedente, decorre do descumprimento do art. 39 IV, “d” e V, do RPAF, e isto inclusive ficou devidamente evidenciado na declaração do voto da 1ª. CJF que anulou o Auto de Infração. A lavratura do Auto de Infração não se submete diretamente ao dispositivo do art. 142, mas à do RPAF. Esta é a razão pela qual a eminente jurista Misabel Derzi separa o lançamento do tributo devido e o ato de aplicar a sanção correspondente, em atos jurídicos também diferentes, embora condensados em um mesmo instrumento, o Auto de Infração.

Assim, o Parecerista, como veremos adiante, separa o conteúdo material ou substancial presente no art. 142 do CTN, daquelas formalidades presentes no RPAF, e que não podem ser confundidas com as regras de Direito Material.

A qualificação objetiva individualizar o sujeito passivo, impedindo que ele seja confundido com outra pessoa, bem como assegurar-lhe o direito de ampla defesa, e se aperfeiçoa mediante a colocação, no instrumento, de informações como o seu nome, prenome, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), estado civil, profissão, domicílio e residência, etc..

Assim, em contraposição ao que denominamos “identificação material ou substancial”, podemos chamar a qualificação do autuado de “identificação formal ou instrumental”, já que implica a necessidade de a autoridade lançadora adotar as formalidades pertinentes ao ato.(grifo nosso).

Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa. (grifo nosso)

Vejamos um exemplo que permite perfeitamente visualizar o que dissemos: imagine-se que Tício seja proprietário de um apartamento e o alugue a Mévio, que lhe paga mensalmente a importância ajustada, sem que haja o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) na fonte. Nesse caso, Tício estará sujeito ao recolhimento mensal obrigatório deste tributo através do carnê-leão¹¹. Não obstante, descumpra tal obrigação e deixa de efetuar os recolhimentos devidos.

Diante desse quadro, haverá a necessidade de se proceder ao lançamento de ofício¹², providencia a cargo do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), por força do disposto no art. 6º, I, a, da Lei nº 10.593/02, com a redação que foi conferida pelo art. 9º da Lei nº 11.457/07.

Para fazê-lo, a autoridade fiscal deverá, primeiramente, apurar quem é colocado por lei como obrigado ao pagamento do tributo, ou seja, quem é o sujeito passivo. No exemplo proposto, o AFRFB recorrerá aos arts. 1º da Lei nº 4.506/64, 43 do CTN e 4º da Lei nº 8.383/91, bem como aos arts. 49, I, e 106, IV, do RIR/99, e constatará que o sujeito passivo do IRPF é a pessoa física que recebe de outra pessoa física os rendimentos de aluguéis, no caso, Tício.

¹¹ RIR/99, arts. 49, I e 106, IV, e Instrução Normativa RFB nº 1.142/11.

¹² RIR/99, art. 841, IV e VI.

Em seguida, competir-lhe-á materializar num documento o lançamento e a imposição da sanção pela ausência de recolhimento do imposto devido, através da lavratura do competente AI, oportunidade em que qualificará o autuado, declinando uma série de informações a seu respeito, tais como o nome, prenome, número de inscrição no CPF, estado civil, profissão, domicílio e residência, permitindo, desse modo, sua perfeita individualização e o exercício do direito de defesa.

A partir desse singelo exemplo, fica fácil perceber que a “identificação material” e a “identificação formal” são duas faces da mesma moeda, e devem ser fielmente observadas por ocasião do lançamento. Todavia, como o ser humano é imperfeito e falível, é possível que, mesmo diante do notório preparo técnico da autoridade fiscal, ocorra um erro, um equívoco, de sua parte em alguma dessas etapas, tornando o lançamento defeituoso e passível de anulação.(grifo nosso).

Na teoria geral do direito, distingue-se, dentre outras classificações, o “erro de fato” do “erro de direito”. Para o direito tributário, especialmente no que se refere à revisão e do lançamento e à decadência, tal classificação assume especial relevância, consoante se verá a seguir.

Arnoldo Wald, ao se debruçar sobre o tema sob o viés civilista, ensina que o “erro de fato é o que recai sobre uma das qualidades de determinado objeto ou de certa pessoa. Erro de direito é a falsa convicção do agente a respeito de uma norma jurídica que foi a causa da transação ou à qual o negócio jurídico está submetido”¹³.(grifo nosso)

Caio Mário da Silva Pereira, por seu turno, assinala que o “erro de fato” se verifica “quando o agente, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias, age de um modo que não seria a sua vontade, se conhecesse a verdadeira situação [...]”¹⁴.

Por outro lado, o “erro de direito”, pontifica Washington de Barros Monteiro, não consiste apenas na ignorância da norma, mas também no seu falso conhecimento e na sua interpretação errônea¹⁵.(...)

Em suma: o “erro de direito” reside no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos; já o “erro de fato” recai sobre as circunstâncias do caso em exame, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento.(...)

O “erro de direito” pode gerar uma “mera irregularidade”, perfeitamente corrigível, ou mesmo um “vício material”, que é insanável, ocasionando a anulação do lançamento. Nesse caso, não se permite ao Fisco a realização de um novo lançamento sobre os mesmos fatos ocorridos.

Noutro giro, o “erro de fato” pode também desaguar numa “mera irregularidade” ou, em casos mais graves, num vício formal, que será sanável ou insanável, a depender do comprometimento do direito de defesa do contribuinte. Uma vez anulado o lançamento por vício formal, não apenas se admite que a Fazenda Pública constitua novamente o crédito tributário como também lhe é integralmente restituído o prazo decadencial para tanto, por influxo do inciso II do art. 173 do CTN.

*Vistas essas noções teóricas – que reputamos fundamentais para perfeita compreensão da matéria e das conclusões que se seguirão -, passemos, doravante, a enfrentar o questionamento que motiva a elaboração da presente manifestação, qual seja: **o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, quando do lançamento, caracteriza vício formal ou material para fins de aplicação do art. 173, II, do CTN?***

*Com efeito, o equívoco na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, **pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra, de sorte que somente a análise do caso concreto trará a resposta.(...)***

Não obstante, pensamos que se o erro se der na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, teremos um típico “erro de direito”, já que o vício deriva da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. (...)

Por outro lado, se o equívoco residir na “identificação formal”, o erro será dito “de fato”, eis que defluirá da incorreção de dados fáticos, cuja existência era desconhecida pela autoridade administrativa ou de impossível comprovação à época da constituição do crédito tributário, ou, ainda, inconsistências relacionadas à qualificação do autuado. É o caso do equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária à época da ocorrência do fato gerador, ou do erro no número do CPF do autuado¹⁶. Por essas razões, entendemos que a justificação empreendida na Nota PGFN/COCAT nº 888/2013, relativamente à Proposta de Súmula nº 19, data máxima venia de seu ilustre subscritor, não está inteiramente correta, espelhando apenas uma face da questão, a formal ou procedimental, olvidando-se, porém, do seu aspecto material. (...)

¹³ WALD, Arnoldo. Direito Civil: introdução e parte geral. 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 265.

¹⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. 19. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2001, v. 1, p. 326.

¹⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, São Paulo: Saraiva, 2000, v. 1, p.200.

¹⁶ Exemplo extraído da Solução de Consulta Interna nº 8 Cosit, de 08/03/2013.

Nesse passo, mostra-se irretocável o raciocínio jurídico expendido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF no Acórdão nº 1201000.871, proferido nos autos do PA nº 13116.001419/200112, cuja ementa restou assim redigida:

“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NATUREZA DO VÍCIO.O erro na identificação do sujeito passivo tem a natureza de vício material nos casos em que tiver origem em erro de direito, e não em erro de fato, cometido no ato administrativo do lançamento.”(Acórdão nº 1201000.871 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12 de setembro de 2013).

Nas palavras do Relator, Conselheiro Marcelo Cuba Netto: “Pois bem, a meu ver só existem duas hipóteses possíveis que dariam causa a erro na identificação do sujeito passivo. A primeira advém de erro de fato. **Ocorre quando a autoridade fiscal, inadvertidamente, identifica no Auto de Infração como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa diversa daquela em face da qual pretendia realizar o lançamento.** Por exemplo, pretendia constituir o crédito tributário em face de Fulano da Silva, mas erroneamente lavrou o Auto de Infração contra Beltrano de Souza, pessoa que alheia ao procedimento fiscal.

Nessa hipótese o erro na identificação do sujeito passivo dá causa à nulidade do lançamento por vício formal, **haja vista a existência de erro de fato no cumprimento do disposto no art. 10 do Decreto 70.235/72. A segunda hipótese advém de erro de direito. Ocorre quando a autoridade fiscal constitui o crédito tributário em face de pessoa que, a seu juízo, é o sujeito passivo da obrigação tributária, mas que, de acordo com as regras de direito aplicáveis, o sujeito passivo é pessoa diversa, que a auditoria sabia ou deveria saber existir.**(grifo nosso)

Essa segunda hipótese, ao contrário da primeira, dá lugar à nulidade do lançamento por vício material.”(...)

No âmbito do ICMS, um exemplo típico de erro na identificação jurídica do sujeito passivo, ocorre nas operações submetidas ao regime de substituição tributária. Nestes casos o contribuinte substituto, ao vender a mercadoria para outro contribuinte (o substituído), torna-se o responsável legal pelo recolhimento do tributo, como no caso das montadoras que vendem automóveis para as concessionárias, e retêm por substituição o tributo devido pela operação, para repassar ao estado de destino da mercadoria.

No entanto, por meio de mandado de segurança, acontece do contribuinte substituído (no exemplo citado, uma concessionária) obter a suspensão da retenção do imposto por substituição, e a montadora de veículos, o contribuinte substituto, vê-se obrigado por força de Decisão judicial, a não fazer a retenção.

Após eventual o julgamento de mérito, ou a queda do mandado de segurança, o autuante, entendendo que o sujeito passivo continua a ser o substituto tributário, lança indevidamente o imposto contra a montadora, considerando que o contribuinte substituto continua com a obrigação de recolher o imposto, conforme dita a regra matriz da substituição tributária, quando em verdade, o sujeito passivo da relação nesta situação, é o contribuinte substituído, pois o mandado de segurança ao suspender a retenção do tributo, deixa com o impetrante a justa responsabilidade pelo pagamento do imposto, eximindo o substituto tributário da responsabilidade em recolher o tributo. Assim, ao lançar de ofício o imposto devido contra a montadora de automóveis, o autuante estaria a praticar um erro material, de direito, ao confundir-lo como devedor da obrigação tributária.

Situação completamente diferente ocorre, se o autuante, ao fiscalizar o contribuinte substituído (concessionária) que possui duas inscrições, e sabendo ser o peticionário do mandado de segurança o devedor do tributo, ao lançar o imposto no Auto de Infração, comete um erro ao digitar a inscrição, colocando uma outra loja que não recebeu quaisquer automóveis com suspensão da retenção do imposto pelo contribuinte substituto. Neste caso, embora tenha errado na identificação do sujeito passivo, o autuante não cometeu erro material, mas apenas formal decorrente de um mero erro de fato, e, portanto, aplica-se a regra do art. 173, II do CTN, quanto à decadência, podendo ser efetuado o lançamento novamente contra a inscrição identificada como a correta.

Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta. (...)

No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra - matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado. (grifo nosso)

Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.”(...)

Diante do exposto, entendemos que o erro na identificação do sujeito passivo, por ocasião do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria se enquadra. Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), haverá um “erro de direito”, que acarretará um vício de cunho

“material”. Por outro lado, se o equívoco residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que decorrente de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. É o Parecer, ora submetido à douta consideração superior.

ALISSON FABIANO ESTRELA BONFIM

Procurador da Fazenda Nacional

Assim, após encerramento de tão lúcido Parecer, creio que fica evidenciado, que mesmo nos casos em que se trata de descumprimento de mandamento do art. 142, automaticamente não está a se cometer erro caracterizado como vício formal, como no caso da identificação do sujeito passivo. É preciso analisar o caso concreto à luz da norma.

No caso desta lide, creio que a situação se torna ainda mais clara, por conta de que a aplicação da multa não está sequer no conteúdo material do lançamento, como foi o caso da identificação do sujeito passivo, verificação de ocorrência do fato gerador, e cálculo do montante do tributo devido passivo, o que dispensa até a necessidade da aplicação dos critérios feitos pelo Procurador da Fazenda Nacional, quando em havendo erro quanto a um desses elementos, deve-se analisar se o vício se subsume ao caráter substancial ou instrumental contido na norma do art. 142 do CTN.

A eminente jurista, Professora Misabel Derzi, fornece inestimável fundamento a este voto divergente, conforme nota de rodapé nº 10, grifado por este Julgador, quando esclarece que o Auto de Infração reúne atos jurídicos diferentes e que se submetem a regimes jurídicos diferentes, citando-os como sendo o lançamento do tributo propriamente dito, o ato de aplicação de sanções, e a intimação do autuado.

No caso dos impostos federais, deve-se observar os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e em sendo tributos lançados pelo Estado da Bahia, o art. 39 do RPAF, que remete a vícios notoriamente formais, dado o caráter instrumental das regras do art. 39 do RPAF.

Mas fazendo-se um exercício, a partir de uma posição conservadora, de que não há mais de um regime jurídico envolvendo o lançamento, e de que o mandamento final do art. 142 estivesse no mesmo plano dos demais e assim, tivesse que se submeter aos critérios de análise recomendada pelo Procurador da PGFN, que teria a dizer? Tais observações serão consideradas quando este Julgador fizer o exame das provas anexadas ao processo, e que levaram ao erro dos autuantes no Auto de Infração precedente, quando então, oportunamente será feita uma análise mais aprofundada sobre a natureza do erro cometido.

*Pois bem, superado o exame do art. 142 do CTN e estando já absolutamente convencido sob este aspecto, de que não há decadência do lançamento deste processo, passo à análise da jurisprudência deste Conselho, e que foi juntada ao voto do Relator como reforço ao fundamento da sua Decisão, *ipsis literis*:*

Adotando essa linha entendimento destaco a Decisão exarada pela 1ª CJF, no acórdão nº 0341-11/11, da lavra da Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, formatada nos seguintes termos, no que se aplica também ao caso em exame:

(...) para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.

Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “com que o processo se realiza em cada caso concreto” (THEODORO, Humberto, Jr. Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro).

Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “erro quanto ao objeto do lançamento”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, à determinação da matéria tributável, à apuração do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.

Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: 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.

(...)

Assim, o lançamento tributário substituto só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no lançamento primitivo, não havendo espaço para modificações na substância, apenas na formalidade.

*Ou por outra, nos dizeres do ex-auditor fiscal do Tesouro Nacional, Antônio Airton Ferreira: “**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 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”. (grifo nosso)

O trecho acima, que ajudou a fundamentar o voto do qual divirjo, foi extraído de julgamento exemplar da Conselheira Denise Mara Barbosa, coincidentemente, a mesma Julgadora que desconstituiu o lançamento já tão comentado no Auto de Infração precedente deste processo; no entanto, o Relator não traz a ementa do acórdão, que julgo oportuno aqui transcrever, in verbis:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/11
EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. DECADÊNCIA.

Merece reforma a Decisão de primeiro grau, uma vez que operada a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo. Vícios ocorridos na metodologia adotada, em desacordo com a legislação, e as sucessivas modificações efetivadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo arbitrada, o que levou à nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, e, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, a Fazenda Estadual poderia ter exercido seu direito até o dia 31/12/08. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 15/06/10, operou-se a decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime. (grifo nosso).

Consoante se verifica no trecho grifado da ementa, o vício do Auto de Infração anulado anteriormente foi decorrente de base de cálculo incerta, o que obrigaria ao refazimento de todo o procedimento, uma nova auditoria, e não apenas uma nova lavratura do Auto de Infração, como foi o caso desta lide.

Além disso, coincidentemente, o acórdão traz uma diferenciação proposta pelo Mestre Ives Gandra Martins e corroborada em análise de um Auditor do Tesouro Nacional, citados no início deste voto, que serve exatamente ao propósito de diferenciar a nulidade decorrente de vício formal ou material, e que perfeitamente se aplica ao julgamento exarado no ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/11, pois haveria necessidade de nova ação fiscal, mas que não se aplica ao julgamento do Auto de Infração precedente, que apenas renovou a formalização do lançamento por meio de novo Auto de Infração. Vejamos agora o segundo exemplo da jurisprudência deste Conselho, citado pelo Relator, *ipsis literis*:

Com o mesmo entendimento destaco também a Decisão contida no Acórdão 0191-12/13, originário da 2ª CJF, cuja ementa é transcrita abaixo:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/13

EMENTA: ICMS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas, ou direito aplicável ao fato. **No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, as infração imputada, assim como os elementos que compõem a base de cálculo** e os valores lançados, tratando-se, portanto, de nulidade por vício material. Consoante previsão do art. 173, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - inciso I, ou da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II. Como a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I. Infração insubsistente por ter sido operada a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (grifo nosso)

Neste caso, o Relator apresentou a própria ementa, onde já podemos identificar os fatos que levaram à nulidade do processo, que se deu novamente por incerteza quanto à base de cálculo. O julgamento foi absolutamente coerente, visto que a base de cálculo constitui sem dúvida no elemento material do lançamento e para se buscar a certeza e liquidez que faltou ao processo, necessário seria não apenas uma nova formalização do lançamento como ocorreu no caso em lide, mas uma nova auditoria de forma a demonstrar a base de cálculo correta.

Assim, fica caracterizado que os vícios aos quais a jurisprudência deste Conselho se reporta, são decorrentes de erros e insegurança nos elementos que compõem a base de cálculo, necessitando nova ação fiscal, o que distingue do caso deste processo, sendo então inaplicável à presente lide, que prescindiu de um novo levantamento da base de cálculo.

Em verdade, é extremamente difícil encontrar jurisprudência a respeito de Auto de Infração lavrado sem a

aplicação da multa, isto porque, com o advento dos Recursos informatizados, os autos passaram a serem lavrados em ambiente de alta tecnologia, e hoje os lançamentos de ofício podem ser denominados “autos eletrônicos”.

Os programas que constroem estes sistemas de emissão de autos de infração, já disponibilizam automaticamente a multa adequada ao ilícito fiscal, dispensando o autuante de consultar a legislação para identificar a tipificação da multa a ser aplicada, como se fazia ao tempo em que o auto era lavrado em máquina de escrever. Desse modo, é muito difícil encontrar jurisprudência no contencioso administrativo, pela rara existência de casos como este.

No Judiciário, teoricamente fica mais difícil ainda, visto que tais autuações ainda que raramente acontecendo, tem tendência a serem invalidadas na seara administrativa. Não obstante, consegui encontrar um raro exemplo, em uma Apelação Cível do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que embora não sendo um processo tributário, trata-se de processo administrativo com ausência de multa para a infração indicada, conforme ementa abaixo:

TRF-5 - AC Apelação Cível AC 200983000098258 (TRF-5)

Data de publicação: 12/09/2013

Ementa: ADMINISTRATIVO. FISCALIZAÇÃO SANITÁRIA. ANVISA. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DA PENALIDADE APLICADA. VÍCIO. NULIDADE. ARTIGO 13, INCISO IV, DA LEI Nº 6.437 /77. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. 1. A questão a ser apreciada neste apelo cinge-se a verificar a nulidade ou não de Auto de Infração lavrado por agente da ANVISA que, **embora descreva o fato e aponte a sua definição jurídica, não determina a penalidade aplicada.** 2. **O inciso IV, do art. 13, da Lei nº 6.437 /77, preceitua, expressamente, que o Auto de Infração deverá conter a penalidade a qual está sujeita o infrator e o respectivo preceito legal que autoriza a sua imposição.** 3. Não obstante a autuação tenha apontado como irregularidade a existência de “produtos para a saúde com prazo de validade expirado, a bordo da embarcação (na farmácia)”, especificando a conduta no art. 68, da RDC nº 217/01, **não apontou a penalidade cabível, dentre as previstas no art. 2º, da Lei nº 6.437 /77. Há, portanto, flagrante vício formal no Auto de Infração em questão, pois o agente responsável pela sua lavratura deixou de indicar a penalidade a qual estaria sujeita o infrator, descumprindo preceito legal.** 4. A conduta omissiva do agente implica em flagrante violação aos direitos do contraditório e da ampla defesa da parte autora. Portanto, também por este motivo, impõe-se o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração. 5. Honorários a cargo da ANVISA fixados em R\$ 2.000,00 (dois mil reais). Apelação provida

Conforme se demonstra nos trechos grifados, o processo administrativo da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA foi anulado pela autoridade judiciária por “flagrante vício formal no Auto de Infração em questão, pois o agente responsável pela sua lavratura deixou de indicar a penalidade a qual estaria sujeita o infrator, descumprindo preceito legal”.

Ainda segundo a ementa, o Auto de Infração foi lavrado por agente da ANVISA que, embora descreva o fato e aponte a sua definição jurídica, não determina a penalidade aplicada, infringindo o inciso IV, do art. 13, da Lei nº 6.437 /77, que preceitua, expressamente, que o Auto de Infração deverá conter a penalidade a qual está sujeita o infrator e o respectivo preceito legal que autoriza a sua imposição.

Fazendo uma investigação na internet, é possível constatar que a citada LEI Nº 6.437, DE 20 DE AGOSTO DE 1977, trata de Regulamento em que se configura infrações à legislação sanitária federal, e estabelece as sanções respectivas, e dá outras providências. Analisando o art. 13, IV que foi infringido pelo autuante da ANVISA, constato que se trata de artigo equivalente ao art. 39 do nosso RPAF, in verbis:

Art. 13 - O Auto de Infração será lavrado na sede da repartição competente ou no local em que for verificada a infração, pela autoridade sanitária que a houver constatado, devendo conter:

I - nome do infrator, seu domicílio e residência, bem como os demais elementos necessários à sua qualificação e identificação civil;

II - local, data e hora da lavratura onde a infração foi verificada;

III - descrição da infração e menção do dispositivo legal ou regulamentar transgredido;

IV - penalidade a que está sujeito o infrator e o respectivo preceito legal que autoriza a sua imposição; (grifo nosso).

Assim, pelo único exemplo jurisprudencial apresentado, e que guarda alguma correlação com esta lide, entendeu-se a ausência da multa como nulidade formal, e não material.

Agora, proponho analisar o presente PAF pelas provas anexadas, de forma a se estabelecer um vínculo das teses discorridas sobre as nulidades, com os fatos concretos. De início, constato que às fls. 08, 09 e 10 deste PAF, há uma cópia do antigo Auto de Infração que foi anulado por não conter a penalidade aplicável. Se observarmos no rodapé da segunda folha do Auto de Infração anulado anteriormente (fl. 09 do PAF), podemos

constatar que há o enquadramento legal da infração cometida, sem, contudo a Parecer à multa aplicada, como ocorre no presente auto, fl. 02 deste PAF, onde consta: “multa aplicada: art. 13, inciso II da lei nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989”.

No entanto, outro fato salta aos olhos - quando observamos no Auto de Infração anterior, constatamos em seu rodapé, ausência do número identificador (ID), existente em todos os autos de infração lavrados no Sistema Emissor de Auto de Infração - SEAI, da Secretaria da Fazenda. Se observarmos o Auto de Infração em lide, em todas as suas 04 páginas, fls. 01/04, aparece o número ID – 410.456. E porque tal identificação não aconteceu no Auto de Infração anterior?

Explica-se – até recentemente os autos de infração de ITD não eram lavrados pelos auditores da Secretaria da Fazenda; isto porque, as transações que envolviam doações ou transmissão causa mortis, eram em sua imensa maioria, transações imobiliárias, e os cartórios já exigiam comprovação do pagamento para concretização destas doações.

Os casos de doação em dinheiro não eram detectados, e só recentemente a Receita Federal passou a informar as doações registradas em declarações de Imposto de Renda. Daí, a Secretaria da Fazenda não estava devidamente instrumentalizada para esse tipo de lançamento.

O Auto de Infração anterior e que foi julgado nulo, foi emitido artesanalmente em formato “Word”, com aparência similar aos que são emitidos pelo SEAI. Por conta disto, o próprio registro do Auto de Infração se tornou problemático, visto que o sistema informatizado foi implantado com regras próprias de segurança, e o número identificador ID é um deles, já que os dados lançados no Auto de Infração migram para outros sistemas de controle da SEFAZ, e o formato do auto não estava adaptado para isto. Tal situação pode ser constatada às fls. 315, quando no relatório do julgamento em primeira instância, após a descrição das infrações e antes da apresentação dos termos da impugnação, o Relator cita a seguinte observação:

Consta Despacho exarado pela SAT/DAT/GCRED, à fl. 74, informando que o Auto de Infração foi cadastrado (fls. 71/73) sob o código de infração existente na tabela de infrações do sistema de crédito, com fundamento no RITD, Dec. Nº 2.487/89 e na Lei nº 4.826, com base nos seguintes dispositivos: enquadramento – art. 2º, inciso I, alínea “c” do RITD; tipificação – art. 13, inciso II da Lei nº 4.826/89.

*À fl. 110/113 há despacho do Procurador Chefe, opinando que “deve ser consignado no sistema da SEFAZ, o percentual da multa aplicada no momento da constituição do crédito tributário, **mesmo porque cabe aos sistemas de informática adaptarem-se ao direito aplicável e não o contrário**”.*

Ora, pelo pouco que foi exposto acima, denota-se que o Auto de Infração anulado, teve inclusive problemas de registro, pois necessitava de adaptação de um Auto de Infração lavrado “artesanalmente” aos sistemas da SEFAZ, como arguiu o Procurador Chefe, necessitando de um tratamento totalmente diferenciado para o seu registro, inclusive com despacho da SAT/DARC/GCRED sobre a aplicação da multa nos termos do art. 13, II da Lei nº 4.826/89, que ironicamente acabou sendo o motivo da nulidade. Tal situação jamais existiria em um Auto de Infração emitido pelo SEAI, pois a multa pode até ser cadastrada erroneamente pelo gestor do programa emissor, mas jamais fica ausente.

Agora, analisados os documentos que determinaram a nulidade do lançamento anterior, posso fazer uma valoração do erro cometido, à luz do Parecer do Procurador da PGFN. Recordo mais uma vez, oportunamente, que a apreciação agora será feita de forma conservadora, partindo do princípio que o mandamento final do art. 142 do CTN está no mesmo plano jurídico dos demais e assim, proponho verificar se o vício apontado se subsume ao caráter substancial ou instrumental contido no supracitado artigo.

Conforme citado no Parecer discutido, erro de direito é a “falsa convicção do agente a respeito de uma norma jurídica que foi a causa da transação ou à qual o negócio jurídico está submetido”. Ora, não consta nenhuma evidência de que os autuantes achassem que a infração do ITD está isenta de penalidade; não houve falsa convicção a respeito de qualquer norma jurídica; o erro, repito, aconteceu pelo fato da lavratura ter ocorrido fora dos padrões normais, pois os autuantes já estavam acostumados a apenas identificar a infração e a multa era inserida automaticamente pelo sistema. Como foi lavrado manualmente, sem os Recursos informatizados, incorreram na falha em discussão.

De acordo com a definição citada no Parecer, erro de fato se verifica “quando o agente, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias, age de um modo que não seria a sua vontade, se conhecesse a verdadeira situação”. Fica evidenciado que se os autuantes dispusessem dos instrumentos adequados para o lançamento informatizado, não teriam cometido tal erro e que a ausência da multa não decorreu de vício de vontade dos autuantes.

O erro de direito implica em valoração jurídica equivocada dos fatos. Necessitaria então, provar-se que os autuantes entendiam que não havia multa alguma a ser aplicada, contrariando um preceito normativo por falsa percepção da Lei, e isto não fica evidenciado no processo.

Fica assim, mais uma vez evidenciado, que ocorreu um erro de fato, jamais de direito, pois o vício ocorreu no

momento do lançamento, dado que a multa tributária está no consequente jurídico da relação tributária e não no antecedente.

Os auditores, quando vão fiscalizar um contribuinte (momento que antecede a constatação da existência de uma relação jurídico-tributária) não estão a procurar por uma “multa” a cobrar, mas em busca de uma infração decorrente do não pagamento de algum tributo devido. Só quando vão lançar o tributo, surge a aplicação da multa, e o erro nesse caso, ocorre no instrumento do lançamento (Auto de Infração), logo, fica caracterizado o erro instrumental e por conseguinte, o vício formal.

Assim, qualquer descumprimento dos comandos normativos do artigo 142 do CTN, como demonstrou o Parecer da PGFN, pode levar a um erro de direito ou de fato, a depender do caso concreto, inclusive quanto à multa. Como dito anteriormente, não são os autuantes que escolhem a multa no sistema emissor, pois ele já vem devidamente “formatado” para aplicação da multa correspondente, a depender da infração escolhida.

Assim, em eventual caso de cadastramento errado da multa no sistema, ao consagrar a multa errada no lançamento, o autuante não pode alegar desconhecimento da legislação, implicando aí em erro de direito por escolha equivocada do tipo, ainda que induzidos pelo próprio erro do sistema automatizado. Aliás, é fato comum os lançamentos tributários apresentarem erros de direito, que envolvem a alíquota e a multa, mas que são devidamente corrigidos pela administração por não serem considerados como vícios insanáveis. Já no caso aqui em discussão não houve escolha errada de modo normativo, daí não poder se falar em erro de direito e, por conseguinte de vício material.

Resta finalmente fazer algumas considerações acerca do voto do Relator, quando faz outras justificativas para acolhimento da pretensão do impugnante, a exemplo da que segue:

Por sua vez, quando a descrição do fato não é acompanhada do dispositivo que o fundamenta, como no caso de aplicação de multa sem a descrição do seu valor e de sua tipificação legal, o Auto de Infração não se torna suficiente para a certeza da ocorrência de irregularidades...

Data máxima vênia, discordo desta proposição. A ausência da aplicação da multa não implica em insuficiência da certeza da ocorrência do fato gerador, já que a materialidade da infração tributária existe independente da multa a ser aplicada.

A multa decorre da ausência do pagamento do imposto devido, e tem caráter sancionatório, e como dito anteriormente, é consequência de uma dada relação jurídica, sendo gradativa, a depender das circunstâncias em que é praticada a infração, a exemplo da ausência de dolo. Por isso o artigo 142 fala em “propor” a aplicação da penalidade cabível” e não “aplicar a penalidade”, vez que a multa é sujeita a diversas alterações no curso do processo, inclusive podendo ser extinta, mesmo não havendo dúvidas quanto à prática da infração.

A descrição da infração e o seu enquadramento, que, diga-se de passagem, foi feito no Auto de Infração anulado, juntamente com os documentos probatórios, são elementos suficientes para certeza da ocorrência de irregularidade. A ausência da multa apenas implicou em incerteza do montante total devido, já que a multa é parte integrante do crédito tributário, além de cercear a defesa do contribuinte, por não permitir a conferência do dispositivo legal sancionatório, ou até mesmo pagar a quantia lançada, caso assim o desejasse.

Se houvesse incerteza quanto à ocorrência do fato gerador, não estaríamos aqui discutindo este processo, pois para se verificar a ocorrência do fato gerador por conta de incertezas, seria requerido uma nova fiscalização, e aí sim, estaria configurado o vício material, e, por conseguinte a inaplicabilidade do art. 173, II do CTN.

Por fim, fim o Relator fecha o seu voto com uma afirmação, em que não encontro conexão semântica com os fatos aqui discutidos:

Na verdade, o lançamento tributário em exame, é decorrente de uma nova ação fiscal e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, visto que foi inserido um elemento ausente no procedimento anterior.

Não consigo encontrar a justificativa para considerar que o lançamento em exame seja decorrente de uma nova ação fiscal, sem que tenha havido sequer um dos atos preparatórios para se proceder a uma ação fiscal como termo de início, termo de arrecadação de documentos, aplicação de roteiros de auditoria, novos papéis de trabalho, etc., quando existiu apenas o ato final, que se consubstancia exatamente na renovação da lavratura – exatamente o instrumento jurídico no qual o Estado comunica ao contribuinte que foi lançado o imposto, pois todos, absolutamente todos os elementos que caracterizam este novo lançamento, foram aproveitados do Auto de Infração anterior.

Assim, pelo exposto, voto pela validade do presente lançamento, denegando a preliminar de decadência.

Em atendimento ao disposto no artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

VOTO

Por meio do presente Auto de Infração foi lançado ICMS no valor de R\$354.994,22, acrescido da multa de 60%, em decorrência da *“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 de Energia Elétrica”*, no período de janeiro a dezembro de 2000.

Segundo o que foi consignado na peça inaugural, trata-se de Auto de Infração lavrado em substituição ao de nº 298922.0001/05-7, que continha infração que foi julgada nula pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, Decisão mantida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdãos JFF nº 0146-01/10 e CJF nº 0176-11/10 - fls. 08 a 351).

O presente Recurso de Ofício foi interposto em face da desoneração procedida pelo órgão julgador de primeira instância, ao decidir pelo reconhecimento da decadência e, consequentemente, pela insubsistência da imputação consignada neste Auto de Infração.

Cabe-me, portanto, proceder à análise da ocorrência, ou não, da decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, tendo em vista que este lançamento de ofício foi expedido em 09/12/13 para constituir ICMS relativo a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2000.

Faz-se necessário, então, que sejam trazidas as razões pelas quais a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do Auto de Infração anterior (nº 298922.0001/05-7) e, a partir daí e em consonância com a dicção do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, verificar se realmente decaiu, ou não, o prazo decadencial para que o Estado da Bahia pudesse constituir o crédito tributário.

A Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0176-11/10), com o voto da lavra da então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, encontra-se a seguir transcrita, apenas no que se relaciona à infração 2, julgada nula e objeto de renovação do procedimento fiscal:

Da análise dos autos e da Decisão recorrida, entendemos não merecer reparos o Julgado de Primeira Instância quando concluiu pela Improcedência da infração descrita no item 1 da autuação, e pela nulidade das infrações imputadas nos seus itens 2 e 3, todas objeto do presente Recurso de Ofício.

(...)

No pertinente à infração descrita no item 2 – onde se imputa ao recorrido a falta de recolhimento do ITD incidente sobre operações de doações que lhe foram feitas, a título de Contrato de Participação Financeira do Consumidor, no período de janeiro a dezembro de 2000 - como no presente Auto de Infração não há a indicação sobre a multa aplicada nem a sua tipificação, em infringência ao disposto no art. 39, incisos IV, alínea “d” e V, alínea “c” do RPAF/99, abaixo transcrito, vício insanável que o inquina de mácula de nulidade, nos termos do art. 18, inciso IV do mesmo dispositivo regulamentar, também abaixo transcrito, pois a ausência de indicação do valor da multa, do seu percentual e de sua tipificação legal, impossibilita determinar o montante do débito tributário:

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

...

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

...

d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);

...

V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:

...

c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;”.

“Art. 18. São nulos:

...

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

(...)

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo-se a Decisão recorrida, e recomendando, com base art. 21 do RPAF/99, a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, no que concerne às infrações 2 e 3.

O artigo 173 do Código Tributário Nacional prevê o seguinte:

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. (grifos não originais)

Portanto, para que seja possível a aplicação da regra insculpida no inciso II do artigo 173 do CTN, acima transcrito, é preciso que a declaração de nulidade do lançamento tributário anterior tenha sido decorrente da existência de **vício formal**. Cabe, neste instante, efetuar a distinção entre vício formal e material e, para isso, parece-me oportuno que seja trazido a este voto 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 uma Consulta acerca da Decadência encaminhada por mim, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual (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 matéria¹⁷, 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 Queiroz¹⁸ observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será

¹⁷ GUERRA, Cláudia Magalhães. **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO & SUA INVALIDAÇÃO**, Editora Juruá, 2a edição, p. 172/173

¹⁸ *Sujeição Passiva Tributária*, p. 68-69.

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 administrativo”¹⁹.

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. (grifos não originais)

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 imponible, a base imponible, 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 extinguam**”²⁰.* (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 Corrêa²¹ 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

¹⁹ *Teoria Pura do Direito*, p. 256.

²⁰ *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, p. 23.

²¹ *Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo. Revista de Direito Tributário* n. 01, p. 37.

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. (grifos não originais)

Assim, sem olvidar das particularidades concernentes à natureza jurídica do lançamento tributário como ato 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. (grifos não originais)

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. (grifos não originais)

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 invalidez (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 Santi²² 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 posituação 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,

²² Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 123.

*normas de direito formal*²³.

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.

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.”

Por tudo quanto foi exposto até este momento, constata-se que, para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.

Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “*com que o processo se realiza em cada caso concreto*” (THEODORO, Humberto, Jr. Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro).

Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “*erro quanto ao objeto do lançamento*”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, a determinação da matéria tributável, a apuração do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.

Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: *Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponible, a base imponible, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade.*

O jurista Ives Gandra da Silva Martins apresentou seu entendimento sobre a matéria da seguinte maneira, *verbis*:

“(…) 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 inexecutível 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).

Assim, o lançamento tributário substituto só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no lançamento primitivo, não havendo espaço para

²³ 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 positivação 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).

modificações na substância, apenas na formalidade.

Como vimos pela transcrição do voto da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0176-11/10, proferida no Auto de Infração nº 298922.0001/05-7, anteriormente lavrado e cuja infração 2 foi julgada NULA pelo CONSEF, foi detectada a presença de equívocos cometidos pela autuante no que se refere à apuração do valor da dívida tributária, haja vista que não foi proposta a penalidade cabível ao fato ilícito apurado, bem como não foi mencionada a capitulação legal da referida penalidade.

Os vícios detectados impregnaram de incerteza o real montante da dívida tributária e os julgadores concluíram ter havido cerceamento ao direito de defesa do autuado, vícios esses impossíveis de serem saneados naquela autuação, o que demandaria, em princípio, a feitura de um novo lançamento.

Ficou óbvio, a meu ver, que o Auto de Infração anterior foi julgado nulo pela constatação de existência de **vício material**, concernente à incerteza quanto ao montante da dívida tributária, a qual é constituída pelo valor do tributo e pela penalidade relativa ao descumprimento de obrigação tributária, desde que haja previsão legal para a sua incidência. A natureza **material** da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor total do crédito tributário lançado no presente Auto de Infração (isto é, a dívida tributária) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior, o que não aconteceria se o vício determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal.

Na verdade, o presente lançamento tributário é decorrente de uma **nova ação fiscal** e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, como indicado pela agente fazendária.

Ressalto, por oportuno, que o próprio julgador de primeira instância, autor do voto divergente da Decisão recorrida, confirmou a natureza material do vício cometido, em vez de uma mera formalidade, ao transcrever o Parecer PGFN/CAT nº 278/2014, como se verifica do excerto abaixo:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

(...)

O termo “lançamento” é utilizado pelo CTN ora como procedimento administrativo (art. 142), ora como ato (art. 150, caput). Na primeira acepção, pode ser compreendido como o “caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento”²⁴. Já na segunda, significa o “produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento”²⁵. (grifos não originais)

(...)

Tratando-se, pois, de um ato administrativo de caráter vinculado, o lançamento é constituído por cinco elementos (ou requisitos, como preferem alguns) essenciais de validade, todos definidos em lei, quais sejam: competência, finalidade, motivo, objeto e forma. Ao caso em tela, interessa-nos particularmente o exame dos dois últimos.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. – São Paulo: Malheiros, 1999, p. 120.

²⁵ *Op. cit.*, p. 123.

O objeto (ou conteúdo), preleciona José dos Santos Carvalho Filho, consiste na alteração no mundo jurídico que o ato administrativo se propõe a processar²⁶. No que concerne ao lançamento, seu objeto essencial é extraído do art. 142, caput, do CTN, que dispõe: (grifo nosso)

“Art. 142. 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”(destaques originais do Parecerista).

Como se pode depreender pelo Parecer acima reproduzido, não há dúvidas de que os valores do tributo e da penalidade proposta, acaso cabível, constituem o objeto essencial do lançamento de ofício e, portanto, o vício a ele relacionado tem caráter nitidamente material.

Há de se observar, ainda, que, como o lançamento de ofício é um ato administrativo vinculado, isto é, deve se submeter aos estritos limites legais, é mandatória a proposição, por parte do agente fazendário, da multa por descumprimento de obrigação tributária principal, sob pena de responsabilidade funcional.

Em consequência, 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 31/12/05, no que concerne aos fatos geradores do exercício de 2000. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 09/12/13, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, só me resta confirmar a Decisão recorrida, pela insubsistência da autuação.

Ressalto, por último, que, apesar de a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento (Acórdão CJF nº 0176-11/10), tal recomendação não é suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional, daí porque se deve atentar, em caso de renovação, para o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, quando a nulidade tenha sido decretada em face de vício material.

Ante todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo íntegra a Decisão de primeiro grau.

VOTO EM SEPARADO

Acompanho o voto da Nobre Relatora, entretanto, com fundamento diverso.

Isto porque divirjo do entendimento firmado pela Relatora com relação ao termo inicial de contagem da decadência.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

²⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 108.

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema o não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. *As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.*

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Assim, acompanho o voto da Nobre Relatora e reconheço a decadência do direito do Fisco de efetuar a constituição do crédito, entretanto, adoto como termo *a quo* a data de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** do Auto de Infração nº **298922.0009/13-9**, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO EM SEPARADO

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS