

A. I. N° - 298922.0009/13-9  
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
AUTUANTES - LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 21/07/2014

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0109-05/14**

**EMENTA: ITD. DECADÊNCIA: PRELIMINAR DE MÉRITO.** VÍCIO MATERIAL. A anulação do lançamento anterior decorreu da ausência de informações acerca da multa aplicada, fato que cerceia o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN e tornando incerta, consequentemente, a dívida tributária, em seu montante integral. A conclusão a que se chega é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza. Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o “quantum” do crédito tributário revelou-se indeterminado. 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”*. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 09/12/2013, para lançamento do ITD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, no total de R\$354.994,22, acrescido de multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ITD incidente sobre doações de créditos. Falta de recolhimento do ITD sobre os valores doados à concessionária de energia elétrica COELBA por seus consumidores, a título de participação financeira do consumidor para a construção de Rede de Energia Elétrica, no período de janeiro a dezembro de 2000.

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 entregue pelo contribuinte em CD (folha 63), e que fazem parte do PAF em anexo, A. I. N° 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).

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 19/12/2013 e apresentou defesa em 13/01/2014,

subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 391). Após discorrer acerca da tempestividade da medida impugnatória, fez uma síntese das acusações fiscais.

Suscitou, em seguida, a preliminar de inexistência de vício formal apto à renovação do prazo decadencial de constituição do crédito tributário. Nulidade material. Extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável (art. 156, IX, do CTN). As razões em que se fundamenta o pedido empresarial são os expostos abaixo:

“É consabido que a decadência, em matéria tributária, diz sobre a perda da possibilidade de constituição do crédito tributário”. O Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar sobre o tema, assim dispôs:

*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, o lançamento anteriormente efetuado.*

Desta feita, consagrou o CTN, a despeito das críticas feitas, a 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 A.I.) 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.*

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

Sem dúvida, há casos em que o Direito dispensa particular atenção e relevância à forma como são praticados determinados atos, seja na instância administrativa ou na judicial. Se de um lado há casos nos quais a forma apenas serve à exteriorização do ato, outros há em 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 tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Como dito anteriormente, quando se trata de ato administrativo, como é o lançamento tributário, é no Direito Administrativo que encontramos 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, 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 MPF, 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 consecução 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, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é 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.

Com isso, tem-se que 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.

Ademais, 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 *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.*

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. 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, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Assim, 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, *exempli gratia*, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*[...] 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).*

Repõe-se que o vício material ocorre quando o Auto de Infração não preenche aos 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.

Portanto, 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, são vícios materiais, vez que afetos à validade do lançamento – fato esse corroborado pelo julgador fiscal – razão pela qual não é possível a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Pelo exposto, diante da fragilidade do Auto de Infração, cumpre seja anulada a atuação, posto que eivada de vício material, o que não dá ensejo à renovação do lançamento, e, por conseguinte, a decisão administrativa constante do A. I. nº 298922.0001/05-7 é irreformável, ante o disposto no art. 156, IX, do CTN”.

No mérito o contribuinte sustenta que não restou configurado o instituto da doação, por inexistência do “*animus donandi*”. Apresentou as seguintes alegações.

Na qualidade de concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no estado da Bahia, a COELBA, tem a obrigação de assegurar e garantir aos seus consumidores a continuidade e a qualidade no fornecimento desta energia elétrica.

Esta exclusividade é reforçada pelas normas e regulamentos da ANEEL, que coloca a aludida concessionária como única habilitada para operação e manutenção das instalações elétricas objeto da concessão.

No intuito de operacionalizar e viabilizar o fornecimento de sua energia elétrica, em certas e determinadas situações, a COELBA firma e concretiza com os usuários e consumidores dos seus serviços três tipos específicos de contratos, os quais se encontram expressamente previstos na legislação regente da matéria em exame: *o de Doação de Rede, o de Participação Financeira do Consumidor e o de Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido*.

O Contrato de Doação de Rede consiste na operação por meio da qual o consumidor ou potencial consumidor assume e constrói, com recursos próprios, um trecho da rede de distribuição de energia elétrica.

O Contrato de Participação Financeira do Consumidor é o negócio jurídico por meio do qual o usuário ou tomador do serviço paga à concessionária o valor correspondente ao custo da obra, a fim de que ela execute a construção e extensão da rede elétrica.

Por fim, a última espécie, o contrato de Subvenção destinada a Investimentos no serviço concedido, consiste na operação por meio da qual, os entes federativos realizam subvenções públicas de investimento, transferindo dinheiro público para as concessionárias de energia elétrica, a fim de que estas ampliem a rede de distribuição de energia.

Tais contratos impõem ao usuário ou consumidor a obrigação de contribuir para a implantação da rede de energia elétrica que utilizará, com o intuito de que seja viabilizada, em certas situações específicas expressamente previstas na legislação, a própria operacionalização do serviço.

Por outro lado, a referida contratação implica também na transferência da rede, nela incluídos os materiais e postes, que passam a integrar a área da concessão, a fim de que seja possibilitada e, principalmente, assegurada, a manutenção da prestação do serviço.

Quanto a essa transferência de bens operada pelos referidos contratos, ressaltou que ela ocorre, tão-somente, por força legal, haja vista que a legislação a impõe nestes termos em virtude de que a energização, operação e manutenção da rede elétrica somente poderão ser realizadas pela concessionária que detém a exclusividade nesse campo operacional.

Por força do Decreto nº 41.019, de 1957, regulamentador dos serviços de energia elétrica, o beneficiário desse serviço, ao aderir ao contrato de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica, arca com todos os custos decorrentes da montagem e instalação das linhas de distribuição, passando, após, tais bens a serem incorporados ao ativo fixo da concessionária, incorporação essa que é contabilizada sob a denominação de contribuições especiais, por determinação expressa. Transcreveu o dispositivo do mencionado Decreto, com o seguinte teor:

*Art. 143. As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (arts. 140 e 142) serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se a contas especiais as importâncias relativas às participações dos consumidores, conforme legislação em vigor (redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

Citou a Lei Federal nº 10.438/2002, que estabelece os casos em que os consumidores deverão contribuir para as obras de ampliação do sistema de distribuição de energia elétrica, conforme abaixo:

*Art. 14. No estabelecimento das metas de universalização do uso da energia elétrica, a Aneel fixará, para cada concessionária e permissionária de serviço público de distribuição de energia elétrica:*

*(...)*

*§ 1º O atendimento dos pedidos de nova ligação ou aumento de carga dos consumidores que não se enquadram nos termos dos incisos I e II deste artigo, será realizado à custa da concessionária ou permissionária, conforme regulamento específico a ser estabelecido pela ANEEL, que deverá ser submetido a Audiência Pública.*

*§ 2º É facultado ao consumidor de qualquer classe contribuir para o seu atendimento, com vistas em compensar a diferença verificada entre o custo total do atendimento e o limite a ser estabelecido no §1º*

Mencionou também dispositivos da Resolução nº 414/2010 da ANEEL, a seguir transcritos:

*Art. 42. Para o atendimento às solicitações de aumento de carga ou conexão de unidade consumidora que não se enquadrem nas situações previstas nos arts. 40, 41 e 44, deve ser calculado o encargo de responsabilidade da distribuidora, assim como a eventual participação financeira do consumidor, conforme disposições contidas nesta Resolução, observadas ainda as seguintes condições:*

*(...)*

*IV – os bens e instalações oriundos das obras, de que trata este artigo, devem ser cadastrados e incorporados ao Ativo Imobilizado em Serviço da distribuidora na respectiva conclusão, tendo como referência a data de energização da rede, contabilizando-se os valores da correspondente participação financeira do consumidor conforme disposto no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica.*

*Art. 43. A participação financeira do consumidor é a diferença positiva entre o custo da obra proporcionalizado nos termos deste artigo e o encargo de responsabilidade da distribuidora.*

*§ 2º Caso a distribuidora ou o interessado opte por realizar obras com dimensões maiores do que as necessárias para o atendimento ou que garantam níveis de qualidade de fornecimento superiores aos especificados na respectiva regulamentação, o custo adicional deverá ser arcado integralmente pelo optante, devendo ser discriminados e justificados os custos adicionais.*

*§ 3º A distribuidora deve proporcionalizar individualmente todos os itens do orçamento da alternativa de menor custo, que impliquem reserva de capacidade no sistema, como condutores, transformadores de força/distribuição, reguladores de tensão, bancos de capacitores e reatores, entre outros, considerando a relação entre o MUSD a ser atendido ou acrescido e a demanda disponibilizada pelo item do orçamento.*

*Art. 44. É de responsabilidade exclusiva do interessado o custeio das obras realizadas a seu pedido nos seguintes casos:*

*I – extensão de rede de reserva;*

*II – melhoria de qualidade ou continuidade do fornecimento em níveis superiores aos fixados pela ANEEL, ou em condições especiais não exigidas pelas disposições regulamentares vigentes, na mesma tensão do fornecimento ou com mudança de tensão, exceto nos casos de que trata o § 1º do art. 13;*

*III – melhoria de aspectos estéticos;*

*IV – empreendimentos habitacionais para fins urbanos, observado o disposto na Seção XIII deste Capítulo;*

*V - infraestrutura básica das redes de distribuição de energia elétrica internas aos empreendimentos de múltiplas unidades consumidoras, observado o disposto na Seção XIII deste Capítulo;*

*VI – fornecimento provisório, conforme disposto no art. 52; e*

*VII – outras que lhe sejam atribuíveis, em conformidade com as disposições regulamentares vigentes.*

*§ 1º Nos casos de que trata este artigo, devem ser incluídos todos os custos referentes à ampliação de capacidade ou reforma de subestações, alimentadores e linhas já existentes, quando necessárias ao atendimento do pedido, ressalvadas as exceções previstas nesta Resolução.*

*§ 2º O atendimento de pedido nas condições previstas neste artigo depende da verificação, pela distribuidora, da conveniência técnica para sua efetivação.*

*Art. 46. A distribuidora, por solicitação expressa do consumidor, pode realizar obras com vistas a disponibilizar-lhe o remanejamento automático de sua carga em casos de contingência, proporcionando padrões de continuidade do fornecimento de energia elétrica superiores aos estabelecidos pela ANEEL, observando-se que:*

*IV – o investimento necessário à implementação do descrito no caput deve ser custeado integralmente pelo consumidor;*

A defesa argumenta que no Auto de Infração, sob análise, houve lançamento tributário consubstanciado na incidência de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITD sobre incorporação legal de bens às instalações de energia elétrica relativa às obras construídas com a Participação Financeira dos Consumidores (que pagaram à concessionária o valor correspondente ao custo das obras para que estas fossem realizadas) e à “doação” de Rede Elétrica (nas hipóteses em que os consumidores assumiram e construíram, com recursos próprios, os trechos da rede elétrica). Isso porque, no caso em apreço, o Fisco Estadual entendeu que a transmissão das instalações de energia elétrica em questão foi realizada através de doação de bens particulares dos consumidores à concessionária, o que caracterizaria a incidência do ITD.

Entende que a questão ora posta em discussão nos autos versa sobre a incidência, ou não, do ITD sobre operações de doação de Rede Elétrica e sobre operações feitas a título de Participação Financeira do Consumidor, pelo que, para a obtenção da solução mais apropriada para o caso, mister se faz analisar se, diante dos fatos, ter-se-ia configurado, de fato, o negócio jurídico da doação, quando da realização das operações a que aludem os contratos específicos.

Destacou, como questão importante e elucidativa a transcrição dos dispositivos da Resolução nº 414/2010 da ANEEL (arts. 49, 50 e 51):

*Art. 49. Os bens e instalações referentes a redes de energia elétrica, implantados pelos responsáveis pelos empreendimentos ou regularização fundiária, com exceção das instalações destinadas a iluminação pública e das vias internas, conforme o caso devem ser incorporados ao patrimônio da concessão ou permissão, na oportunidade de sua conexão ao sistema de distribuição da distribuidora, o que se caracteriza pela energização e instalação de equipamento de medição em unidade consumidora.*

*Art. 50. A incorporação de que trata o art. 49 deve ser feita de forma não onerosa, a título de doação, não ensejando qualquer indenização ao responsável pelo empreendimento ou aos adquirentes das unidades individuais, observadas as disposições do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica e do Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico.*

*Art. 51. Na hipótese de recusa por parte do responsável pela implantação ou dos adquirentes das unidades do empreendimento em permitir a incorporação, compete à distribuidora adotar as medidas legais e jurídicas para garantir o direito à incorporação das instalações ao respectivo ativo imobilizado em serviço, na qualidade de protetora dos interesses inerentes à prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, originalmente de competência da União.*

Discorreu que caso o consumidor se recuse a efetuar a chamada “doação” à concessionária, deve, por força legal, utilizar das medidas legais cabíveis, a fim de defender o interesse público na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica.

A partir dessas considerações, sustenta que não há como se vislumbrar qualquer liberalidade nas

contratações que embasaram o lançamento fiscal, principalmente por parte dos consumidores, pois que estes, em razão do serviço de energia que lhes será oferecido, submetem-se às disposições legais, passando para o ativo imobilizado da empresa as linhas de distribuição de energia que foram construídas às suas expensas, sem que lhes tivesse sido assegurada qualquer outra opção.

Ressaltou também a existência de norma editada pela ANEEL, materializada no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, a que se reporta a Resolução nº 444, de 26/10/2001, que prevê, especificamente, a compulsoriedade da participação financeira do consumidor nessas hipóteses, conforme transcrição abaixo:

*7. Quando da conclusão do processo de imobilização pela transferência às contas do Ativo Imobilizado em Serviço, deverão, também, ser efetuados os competentes registros de transferência entre as respectivas subcontas 222.0X.X.2 - Participações da União, 222.0X.X.3 - Participação Financeira do Consumidor, 222.0X.X.4 - Doações e Subvenções Destinadas a Investimentos no Serviço Concedido e 222.0X.X.8 - Outras, referente a recursos recebidos e aplicados nos investimentos que estão sendo imobilizados.*

Sustenta, portanto, a defesa, se encontrar ausente, no presente caso, o elemento subjetivo da doação, isto é, a vontade livre de doar os bens à concessionária. O que existiu no caso em apreço decorreu de uma determinação legal obrigando essa incorporação pelo fato de ser inviável o consumidor continuar como proprietário das linhas, quando estas são destinadas a conduzir a energia elétrica fornecida pela concessionária. A defesa ressalta ser esse tipo de contrato é figura específica do sistema de eletricidade, a ser enquadrada no negócio jurídico administrativo denominado de incorporação de bens à concessionária por força legal.

Em seguida a defesa usa como argumento para a improcedência do lançamento fiscal a reversão dos bens ao poder concedente e a correspondente impossibilidade de tributação pelo Estado da Bahia de operações de doação feitas à União, verdadeira donatária dos bens.

Afirma a defesa que os bens objetos dos contratos de doação não passam a integrar o patrimônio líquido da concessionária COELBA, e sim o patrimônio da própria área de concessão, a qual, por sua vez, pertence à União. Que a concessionária Autuada é apenas detentora da posse do acervo elétrico que constitui a concessão, sendo-lhe assegurada esta posse tão-somente enquanto estiver vigente o contrato de concessão celebrado com a União, a fim de que possa usufruir da rede já construída.

Destacou as disposições dos arts. 63 e 64, do Decreto Federal nº 41.019/57, transcritos na peça defensiva, que, ao tratarem da posse dos bens e instalações elétricas do serviço concedido, ressalvam que os bens e instalações utilizados na geração, na transmissão, distribuição e comercialização de energia são vinculados ao próprio serviço, não podendo ser retirados, alienados, cedidos ou dados em garantia hipotecária, sem prévia e expressa autorização do órgão regulador. Que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado da concessionária serão revertidas ao poder concedente, quando ultimado o prazo de concessão.

Mencionou também as Leis nº 8.987/95 e nº 9.074/95 (Lei das Concessões dos Serviços Públicos de Energia Elétrica), bem como no próprio Contrato de Concessão celebrado com a União Federal, ressaltando, mais uma vez, que a COELBA detém temporariamente a concessão do serviço de distribuição de energia no Estado da Bahia, pelo que, findo o prazo estabelecido no referido contrato, o serviço retorna ao Poder Concedente, seu real titular.

Nesse diapasão, citou o que dispõe o §1º, do art. 35, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, estabelecendo que ***“extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato”***. Mencionou também o próprio Contrato de Concessão, nº 010/97, celebrado entre a COELBA e o Poder Concedente, com as seguintes cláusulas:

#### **CLÁUSULA DÉCIMA-PRIMEIRA**

***Segunda Subcláusula — Extinta a concessão, operar-se-á, de pleno direito, a reversão, ao PODER CONCEDENTE, dos bens vinculados ao serviço, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e***

*determinação do montante de indenização devida à CONCESSIONÁRIA, observados os valores e as datas de sua incorporação ao sistema elétrico.*

*Terceira Subcláusula — Para efeito da reversão consideram-se bens vinculados àqueles realizados pela CONCESSIONÁRIA e efetivamente utilizados na prestação dos serviços.*

Transcreveu também as disposições do art. 144, do Decreto nº 41.019/57, nos seguintes termos: “os valores dos materiais incorporados não passam a integrar o patrimônio líquido da empresa concessionária, mas, na verdade, são creditados em contas especiais, que ficam indisponíveis até a ocorrência de reversão ou encampação do serviço público, quando as referidas importâncias serão deduzidas do valor devido pelo Poder Concedente, no caso a União, ao Concessionário”.

Disse que outro ponto que merece especial atenção é o que diz respeito à vinculação dos bens ao serviço concedido, o que significa dizer que a concessionária de energia elétrica é obrigada a manter permanentemente atualizados os cadastros e o controle dos bens e instalações que são passíveis de reversão ao Poder Público concedente. Na hipótese de alienação ou transferência de concessão à outra concessionária, de imobilizações que tenham sido total ou parcialmente realizadas com recursos registrados na conta “Participação Financeira do Consumidor”, deve a concessionária alienante destacar tal fato no documento da transação, deduzindo estes recursos do débito relativo à alienação.

Argumenta que a prevalecer a existência de doação, na espécie, o donatário seria o poder concedente, a União Federal, que, por sua vez, é alcançada pela imunidade recíproca, preconizada no art. 150, VI, da Constituição Federal e jamais o concessionário, conforme pretende o Fisco estadual. Em outras palavras, na operação em questão, inocorre transmissão privada, e sim integração pública ao patrimônio da União, o que confirma a não configuração do fato gerador do ITD para a impugnante, e representa impedimento para a cobrança da referida exação da União, por força do dispositivo constitucional que dispõe sobre a imunidade recíproca. Tratar-se-ia de figura administrativa anômala, que, por suas próprias e peculiares características, não pode ser simplesmente enquadrada como se doação fosse.

Trouxe à colação decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina e do STJ, com as seguintes ementas:

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA DE ITCD SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MATERIAIS E RAMAIS ELÉTRICOS, INSTALADOS PELOS CONSUMIDORES, EM PROGRAMA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL. DECRETO 41.019/57. DESCABIMENTO DA COBRANÇA. INOCORRÊNCIA DE DOAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCACTÍCIOS. (Processo nº 1.0153.99.008189-2/001. Desembargador Relator Ernani Fidélis. Data do acórdão: 30/11/2004. Data da publicação: 18/02/2005.)**

**PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DO § 1º, DO ART. 557, DO CPC – DECISÃO MONOCRÁTICA. “1. Não há configuração de doação no ato que incorpora ao ativo imobilizado das empresas concessionárias de energia elétrica, por força de lei, as linhas de distribuição que foram constituídas com ônus para os consumidores rurais. 2. Inexistência de lei tributando esse negócio jurídico tipicamente administrativo”.**

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DOAÇÃO. ITCD. NEGÓCIO JURÍDICO DE DOAÇÃO NÃO-CARACTERIZADO. (REsp 754717/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/05/2006, DJ 22/06/2006 p. 186)**

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DOAÇÃO. ITCD. NEGÓCIO JURÍDICO DE DOAÇÃO NÃO-CARACTERIZADO. (REsp 791334/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/05/2006, DJ 29/05/2006 p. 193)**

Reiterou em seguida os argumentos de improcedência da multa aplicada e o seu caráter confiscatório. Transcreveu na peça impugnatória decisões judiciais acerca dessa matéria, reproduzidas às fls. 377 a 380 dos autos.

Destacou ainda que devem ser aplicados, ao caso, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ao finalizar, apresentou a síntese de todos os pedidos formulados, nos seguintes termos:

- (i) A decretação de inexistência de doação ante a falta do um de seus requisitos essenciais, qual seja a liberalidade do doador (*animus donandi*), por aplicação do art. 110 do CTN c/c art. 538 do Código Civil, implicando na ausência de relação jurídica tributária de cunho obrigacional, e, por conseguinte, julgamento pela procedência desta Impugnação;
- (ii) Sucessivamente, o reconhecimento da não-incidência do tributo, haja vista a reversibilidade dos bens doados à União, vez que tal ativo não compõe o patrimônio da concessionária, julgando-se procedente esta Defesa;
- (iii) Ainda por cautela processual, requer seja reconhecida a nulidade da multa aplicada, exonerando o sujeito passivo desse gravame, ou, caso contrário, minorando-a.

Em conclusão: o contribuinte pede a total desconstituição do Auto de Infração em lide.

Foi prestada a informação fiscal pela autuante, acostada às fls. 449 a 459 do PAF, protocolada em 25/04/2014. A peça informativa foi formatada nos termos abaixo.

Conforme consta na descrição da infração 1, o presente Auto de Infração decorre da renovação da ação fiscal, no tocante às infrações 2 e 3, do A. I. nº 298922.0001/05-7, lavrado em 29 de dezembro de 2005, e julgado improcedente em relação à infração 1 e nulo em relação às infrações 2 e 3, de acordo com julgamentos da 1<sup>a</sup> JJF e da 1<sup>a</sup> CJF do CONSEF, às folhas 314 a 327 e 338 a 343, respectivamente. Observe-se que, à folha 343, há a recomendação expressa da relatora para "a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, no que concerne às infrações 2 e 3."

Após a síntese do Auto de Infração (item II da defesa), a autuada apresenta a preliminar de inexistência de vício formal apto à renovação do prazo decadencial de constituição do crédito tributário (item III), com fulcro no art. 156, IX do CTN. Tenta induzir os nobres conselheiros a classificar como vício material e, portanto, insanável, os equívocos cometidos que ensejaram a nulidade das infrações 2 e 3.

O teor do artigo mencionado é o transscrito a seguir:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

.....  
**IX- a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;**  
.....

A autuante refutou inteiramente a argumentação trazida à baila pela autuada, visto que a interpretação literal do artigo transscrito remete a **uma decisão administrativa irreformável pela nulidade do Auto de Infração**, o que não condiz com a realidade do PAF em análise. O que observamos no presente caso foi a indicação, pela própria autoridade julgadora, nas duas instâncias, de renovação da ação fiscal no tocante às infrações julgadas nulas por **vício formal**, em conformidade ao que estabelece o artigo 21 do RPAF-BA, a seguir transscrito:

*Art. 21. A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.*

Afirmou que o próprio contribuinte trouxe à tona, no segundo parágrafo do tópico em análise, a previsão do CTN de renovação do prazo quinquenal para constituição do crédito tributário, em caso de julgamento administrativo que declare a nulidade formal do lançamento tributário. É a lição do art. 173, 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.*

Registrhou, em seguida, que a decisão administrativa definitiva que tornou nulas as infrações 2 e 3 do presente PAF é aquela constante as fls. 338 a 343, **datada de 1º de junho de 2010**, a qual somente tornaria decaído o direito de constituição do crédito tributário em **1º de junho de 2015**.

Considerou superada a discussão acerca da decadência, não obstante a extensa argumentação trazida aos autos pela autuada, com o fito de confundir e/ou tornar cansativa a leitura da defesa.

No mérito a autuada alega que nos contratos celebrados (Contrato de Doação de Rede e Contrato de Participação Financeira do Consumidor) entre a COELBA e os consumidores/clientes, falta o requisito da liberalidade (*animus donandi*) do doador, característica do instituto da doação. A defesa tenta descharacterizar a doação, tal como fez na defesa ao Auto de Infração original, de nº 298922.0001/05-7, às fls. 120 a 138.

A autuante reiterou toda a argumentação apresentada na informação fiscal prestada no Auto de Infração referido, cópia reproduzida às fls. 147 a 170, no tocante a esse ponto da defesa, acrescentando as ponderações pertinentes aos novos elementos apresentados pela autuada.

Afirmou causar-lhe até estranheza que a autuada utilize-se de argumentação tão equivocada para fundamentar suas razões. Isto porque, clara está a intenção do consumidor em doar a rede elétrica à COELBA, manifestada na Cláusula Segunda do Contrato de Doação de Rede de Energia Elétrica anexo ao PAF (folhas 198 a 204). No caso presente, garante que se verifica a figura jurídica prevista no art. 540 do Código Civil, a doação com encargo, em que é imposta ao donatário uma contraprestação posterior à doação, qual seja o fornecimento de energia elétrica. A doutrina é pacífica ao afirmar que a existência de contraprestação, anterior ou futura, não desconfigura a doação, pois a lei civil prevê as figuras da doação remuneratória e com encargo. Cita a doutrina de Washington de Barros Monteiro, em apoio à sua tese.

Mais à frente registrou que a autuada alega que a transferência da rede não ocorre por mera liberalidade, mas por disposição legal que obriga o consumidor a fazê-lo, tendo em vista que a manutenção da rede somente poderá ser realizada pela autuada. Dessa forma, tenta descharacterizar a doação, afirmando que ocorre tão somente a transferência da propriedade dos bens, os quais, por sua vez, não passam a integrar o patrimônio da Concessionária, mas, sim da Concessão que é da União.

Neste ponto, ressalta que na época dos fatos geradores não existia norma obrigando a transferência de redes elétricas particulares para o domínio das concessionárias de energia elétrica. Não existia vedação à possibilidade do particular possuir rede própria, operá-la, dando-lhe a devida manutenção. No entanto, explica que a Lei nº 10.848/2004 e o Decreto nº 5.163/2004 deixam bem claro que consumidores finais só poderão deter redes de energia elétrica de uso exclusivo caso detenham autorização do Poder Concedente ou tais redes estejam instaladas exclusivamente em terrenos de sua propriedade.

Explica que este Decreto nº 5.163/2004, que regulamentou a Lei nº 10.848/2004, determina os procedimentos a serem seguidos pela ANEEL na elaboração de resolução específica sobre a incorporação das redes particulares. Este instrumento normativo também determinou que a ANEEL emitisse essa resolução até outubro de 2005, e os proprietários de redes particulares teriam até 30/10/2005 para solicitar o ato autorizativo, uma vez que, a partir de 01/01/2006, as concessionárias de distribuição deveriam incorporar ao seu patrimônio as redes que estivessem irregulares.

Em resumo, explica que até 31/12/2005 era permitido ao consumidor final possuir rede elétrica privada independente de autorização do Poder Concedente, no caso, a União. Ou seja, até essa data, o consumidor não era obrigado a transferir sua rede para o patrimônio da concessionária, estando caracterizado o *animus donandi* no caso das transferências ocorridas. Assim fica caracterizada que a doação decorria de uma liberalidade do doador, e não por uma disposição legal.

Ressalta, neste ponto, que a autuada apresenta nos autos artigos da Resolução ANEEL nº 414/2010, que é de 09 de setembro de 2010, ou seja, data posterior aos fatos geradores objetos do presente Auto de Infração, inaplicável, portanto.

Quanto à reversão dos bens ao patrimônio do poder concedente, explica que, no item V da defesa, a autuada segue em sua contestação e afirma que as doações de bens e instalações às concessionárias do serviço público de energia elétrica são incorporadas ao acervo elétrico em função do serviço concedido e que a concessionária detém apenas a posse desse acervo, que não passa a integrar o patrimônio líquido da autuada. Afirma, ainda, que o bem doado pertence ao Poder Concedente – União e não à empresa, porquanto dele não pode dispor livremente e tem que devolvê-lo findo o prazo da concessão. A autuada declara que na hipótese de alienação ou transferência da concessão para outra concessionária, a concessionária alienante deverá deduzir os valores dos bens recebidos em doação do valor objeto da alienação.

Neste momento, a autuada tenta justificar que a doação não é feita à concessionária, e sim ao Poder Concedente – União, e que contabilmente o valor dos bens doados não integram o patrimônio da empresa. Alega que na operação de doação, a concessionária efetua diversos lançamentos contábeis, seguindo determinações normativas da ANEEL. Conforme se pode perceber claramente no presente processo, são movimentadas diversas contas contábeis. Primeiramente, é efetuado um lançamento a débito na Conta Transitória nº 8000111000 em contraposição ao lançamento a crédito na conta nº 222.03.1.4.010 – Imobilizado em Serviço – DOAÇÕES E SUBVENÇÕES DESTINADOS AOS SERVIÇOS CONCEDIDOS. Depois de alguns lançamentos por transferência entre contas contábeis, o valor é lançado a débito na conta do Ativo nº 1320311050, que corresponde à conta de máquinas, equipamentos e instalações.

Explica que o lançamento a crédito é feito em uma conta do Passivo, e não do Patrimônio Líquido, pois os recursos não decorreram de aporte próprio de capital. Caso o lançamento fosse efetuado na conta de Capital resultaria em enriquecimento sem causa da concessionária. Desta forma, conclui que a rede elétrica recebida em doação integra o Ativo da concessionária, porém não é registrada como Patrimônio Líquido da mesma, pois não decorreu de aquisição mediante aporte de capital. Sendo assim, em caso de venda ou transferência da concessão para outra concessionária, o valor dos equipamentos recebidos em doação deverá ser abatido do total do Ativo da concessionária, a fim de impedir um enriquecimento sem causa da mesma.

Ainda neste tópico, a autuada afirma que a transferência de bens e instalações pelo consumidor não passa a integrar o patrimônio da concessionária, e sim da concessão, que é do Poder Concedente, ou seja, da União. A COELBA contesta a autuação alegando que a mesma ofende o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, que assegura a imunidade tributária recíproca.

Afirma que, mais uma vez, a autuada utiliza-se do artifício de tentar confundir-se com o poder concedente, a União. Isto porque, o artigo mencionado refere-se às imunidades recíprocas entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, não guardando qualquer relação com a concessão, de que é titular uma pessoa jurídica de direito privado. Observe-se, ainda, que é a própria Constituição Federal que estabelece limitações ao princípio da imunidade recíproca, estendendo-a às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (Art. 150, § 2º), mas vedando-a às empresas públicas e sociedades de economia mista (Art. 173, § 2º), ou nas hipóteses de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (Art. 150, § 3º).

Segundo a autuante, a autuada apresenta decisões jurisprudenciais que reforçariam a sua argumentação. São decisões de tribunais de justiça de MG, SC e da Primeira Turma do STJ. Registra que, ainda que sejam julgados importantes, frisa que podem se referir a fatos geradores ocorridos em período posterior à Lei nº 10.848/2004, que instituiu a previsão de restituição dos valores ou bens transferidos pelos usuários, desconfigurando, dessa forma, a figura da doação, consoante entendimento do ilustre Procurador Chefe PROFIS/PGE, exarado em processo de

idêntico teor, e que reitera o entendimento do Procurador do Estado designado para analisar a situação.

No que se refere à decisão do STJ, transcreve trecho do Parecer exarado por Procurador do Estado da Bahia no processo mencionado, para chamar a atenção de que tal decisão foi objeto de recurso para o STF. Sustenta que tais decisões não têm o condão de obstar o lançamento do crédito tributário devido.

Explica que a autuada invoca a doutrina e decisões jurisprudenciais para alegar o caráter confiscatório da multa aplicada. Nesse particular, reitera que a multa aplicada é aquela legalmente prevista ao ato infracional praticado, não sendo facultado ao auditor fiscal arbitrar ou reduzir percentual de multa. A multa aplicada é a prevista legalmente e inserida no sistema de emissão de Auto de Infração da SEFAZ.

Ao concluir a peça informativa a autuante formulou requerimento a este Conselho de Fazenda, pedindo pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

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*”.

Observo 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.

Observo 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: “*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.*

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).*

Repõe-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 imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam (grifos acrescidos).”*

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

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

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 afeto 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 1<sup>a</sup> 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. 20<sup>a</sup> 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 infração imputada, assim como os elementos que compõem a base de cálculo e os valores lançados, tratando-se, portanto, de nulidade por víncio 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 víncio formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II. Como a anulação do lançamento anterior não foi por víncio formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I. Infração insubstancial 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 víncio material.

Por sua vez a lei só autorizara a renovação do procedimento fiscal além do prazo quinquenal de decadência, nas hipóteses de víncio formal, que compreende erro procedural 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 debatur*”, 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 **víncio material ou de conteúdo**, concernente à ausência do “lançamento” da multa aplicável (elemento integrante do “*quantum debatur*”) 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.

#### **VOTO DIVERGENTE**

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 eminentíssimo 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 1<sup>a</sup> 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 descumpriam 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 inexequível 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 inexequível. 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 inexequível 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 suprindo 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 pare 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 transscrito 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-3<sup>a</sup> 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”<sup>1</sup>. Já na segunda, significa o “produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento”<sup>2</sup>.*

*Embora possamos, de fato, encarar o lançamento sob ambas as perspectivas, por se tratar de uma categoria jurídico-positiva e não lógico-jurídica<sup>3</sup>, 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, prescinda 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 revisional<sup>4</sup>.*

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 jurídica<sup>5</sup>.*

*Tratando-se, pois, de um ato administrativo de caráter vinculado, o lançamento é constituído por cinco*

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. – São Paulo: Malheiros, 1999, p. 120.

<sup>2</sup> Op. cit., p. 123.

<sup>3</sup> *Idem*, p. 118

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

<sup>5</sup> Nessa trilha, Paulo de Barros Carvalho 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)

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 processar<sup>6</sup>. 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 obrigatorial, de sorte que sua presença é indispensável para tornar possível a pretensão do crédito tributário por parte do sujeito ativo<sup>7</sup>.

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 tácita<sup>8</sup>.

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 principal<sup>9</sup>. (grifo nosso). Haverá um único instrumento, contendo dois atos, submetidos a regimes jurídicos distintos: o lançamento propriamente dito e a aplicação de sanção<sup>10</sup>. 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;

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

<sup>7</sup> Horvat, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. 2. ed – São Paulo: Quatier Latin, 2010, p. 59.

<sup>8</sup> BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 785.

<sup>9</sup> 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).

<sup>10</sup> Conforme explica Mízabel 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, combinado 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 procedural 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 BALEIRO, 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 contêm 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 eminentíssima 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-leão<sup>11</sup>. Não obstante, descumpre tal obrigação e deixa de efetuar os recolhimentos devidos.*

*Diante desse quadro, haverá a necessidade de se proceder ao lançamento de ofício<sup>12</sup>, providencia a cargo do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), por força do disposto no art. 6º, I, a, da Lei nº*

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

<sup>12</sup> RIR/99, art. 841, IV e VI.

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.

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”<sup>13</sup>.(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 [...]”<sup>14</sup>.

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 errônea<sup>15</sup>.(...)

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

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

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

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

*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 autuado<sup>16</sup>. Por essas razões, entendemos que a justificação empreendida na Nota PGFN/COCAT nº 888/2013, relativamente à Proposta de Súmula nº 19, data maxima venia de seu ilustre subscritor, não está inteiramente correta, espelhando apenas uma face da questão, a formal ou procedural, olvidando-se, porém, do seu aspecto material. (...)*

*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 retém 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 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 confundi-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

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

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 1<sup>a</sup> CJF, no acórdão nº 0341-11/11, da lavrada do Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, formata 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. 20<sup>a</sup> 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”.(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*:

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF N° 0341-11/11  
EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. DECADÊNCIA.**

*Merce 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 N° 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 víncio 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 víncio formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II. Como a anulação do lançamento anterior não foi por víncio formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I. Infração insubstancial por ter sido operada a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. 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 víncios 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 Civil 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 víncio 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 víncio 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 aparecer 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 sua 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 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 vénia, 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, 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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298922.0009/13-9, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR/VOTO VENCEDOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE