



ALUMNI

Revista da Associação dos Antigos Alunos
de Direito da UFRJ

**UMA ANÁLISE DO ART. 173, II DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL À LUZ
DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO
ADMINISTRATIVO BRASILEIRO**

**AN ANALYSIS OF ARTICLE 173, II OF THE NATIONAL TAX CODE UNDER THE
LIGHT OF THE LEGAL CERTAINTY PRINCIPLE IN BRAZILIAN
ADMINISTRATIVE LAW**

Felipe Lessa da Costa¹

RESUMO: O propósito deste trabalho é analisar a compatibilidade do inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN² com o ordenamento constitucional brasileiro à luz do princípio da segurança jurídica. Concluímos pela sua não recepção e propomos sua revogação. Além disso, mostramos que, enquanto ela permanecer no ordenamento, a sua correta interpretação faz com que ela não tenha aplicabilidade prática no Direito brasileiro, pois o vício formal a que ela alude não ensejaria anulação, mas sim convalidação do ato administrativo.

PALAVRAS-CHAVE: ato administrativo; vício formal; convalidação; segurança jurídica; decadência.

SUMMARY: The purpose of this paper is to analyze the compatibility of section II of article 173 of the National Tax Code - CTN with the Brazilian constitutional order under the light of the legal certainty principle. We conclude by its non-receipt and propose its revocation. In addition, we show that, as long as it remains in the legal order, its correct interpretation renders it no practical applicability in Brazilian law, since the formal defect to which it alludes would not lead to annulment, but to the convalidation of the administrative act.

¹ Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Pós-graduando em Direito Societário pela Fundação Getúlio Vargas no Rio de Janeiro (FGV). Graduando em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO). Engenheiro de Telecomunicações pelo Instituto Militar de Engenharia (IME).

² Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. 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.

KEYWORDS: administrative act; formal defect; convalidation; legal certainty; decadence.

I. INTRODUÇÃO

O inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional encerra uma hipótese *sui generis* de interrupção do prazo decadencial quando verificado vício formal no ato administrativo de lançamento tributário que enseja sua anulação.

Nosso propósito, neste trabalho, é mostrar que o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Em nosso juízo, o texto legal querelado é incompatível com a Constituição Federal, pois qualquer interrupção no prazo decadencial, ainda mais quando se trata de exação tributária ultrajante do direito à propriedade, afronta o princípio constitucional da segurança jurídica que deve nortear nosso Estado de Direito. Como solução, propomos propositura de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF e a consequente revogação da norma de nosso ordenamento.

Como solução temporária, mostramos que, ainda que ela permaneça vigente em nosso direito positivo, a correta interpretação do pressuposto que conduziria à sua aplicação nos conduz à conclusão que ela não deve ser aplicada, sendo, portanto, verdadeira “letra morta” no nosso sistema jurídico. Isto ocorre porque o vício formal a que ela se refere não enseja anulação do ato administrativo de lançamento, mas sim torna mandatória sua convalidação para restauração da juridicidade e manutenção da estabilidade das relações jurídicas, a qual é manifestação exordial do princípio da segurança jurídica.

Para enfrentar esses impasses propostos, realizamos pesquisa doutrinária em artigos científicos e livros especializados no tema, todos citados e relacionados ao longo deste trabalho, bem como pesquisa empírica do anteprojeto do Código Tributário Nacional no site do Senado Federal e de jurisprudência administrativa e judicial nos sites do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Superior Tribunal de Justiça – STJ. No primeiro, pesquisamos pelas expressões “vício formal” e “art. 173, II”; no segundo, a pesquisa foi feita pelas expressões: “tributário”, “interrupção”, “prazo decadencial” e “art. 173, II”.

Dividimos este trabalho da seguinte forma: no item II, apresentamos os elementos gerais do princípio da segurança jurídica no direito administrativo e sua origem constitucional; no item III, detalhamos ao leitor o nosso objeto de estudo, explicamos porque ele é problemático à luz do princípio da segurança jurídica e a visão de alguns autores e jurisprudência sobre o

tema; no item IV, apresentamos a solução jurídica para os problemas apresentados à luz do princípio norteador deste trabalho; e, finalmente, no item V, conclui-se o artigo com as nossas considerações finais sobre o tema.

II. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO ADMINISTRATIVO

Em um Estado de Direito, como o nosso, governantes e governados devem se submeter ao império da lei, aqui tomada em seu sentido mais amplo. Isto significa dizer que a administração pública não pode agir ao arrepio dela e ao cidadão comum cabe exercer sua liberdade e cumprir seus deveres nos estritos limites que ela engendra, bem como ver garantidos os direitos fundamentais individuais, sociais e coletivos que ela lhe assegura.

Tamanha a relevância da lei nesta espécie de regime, que levou SILVA³ a eleger o princípio da legalidade e o da segurança jurídica como os dois pilares de sustentação do Estado de Direito. Nesta esteira, o autor entende que existe um princípio maior do Estado de Direito e que a segurança jurídica e a legalidade se colocariam, no mesmo nível hierárquico, na qualidade de subprincípios do princípio maior, dando-lhe esteio. Assim sendo, pode-se concluir que qualquer violação ao cânone da segurança jurídica é, em última análise, uma ameaça ao próprio Estado de Direito, que poderia vir a ruir no caso da ruptura de um de seus sustentáculos.

Em que pese o relevo do princípio, de acordo com VALIM⁴ a doutrina brasileira apresenta algumas lacunas ao abordá-lo, ora porque se apegua a aspectos particulares, ora porque o trata de maneira cerceada, reduzindo-o apenas aos institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Considerando este hiato doutrinário e com o necessário fito de analisar toda a amplitude do axioma, emprestamos neste trabalho – mais uma vez – a didática conceituação de SILVA⁵ sobre a matéria. Segundo o autor, a segurança jurídica pode ser analisada sob dois prismas, a saber: objetivo e subjetivo. A análise de natureza objetiva trata dos limites que devem

³ SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei n° 9.784/99). R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 237, p. 280, jul./set. 2004.

⁴ VALIM, Rafael et al. Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013. p. 67.

⁵ SILVA, Almiro do Couto e. Op. Cit. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei n° 9.784/99). R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 237, p. 273-274, jul./set. 2004.

se impor aos atos estatais no que diz respeito a sua retroatividade, protegendo direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. O viés subjetivo do princípio, por seu turno, muitas vezes desdenhado pela doutrina, é aquele que diz respeito à *proteção à confiança* que os administrados possuem nos atos, procedimentos e condutas do Estado.

No que diz respeito ao aspecto subjetivo da proteção à confiança, VALIM⁶ nos esclarece que é ele quem suporta a confiança do cidadão de boa-fé que confiou nos atos exarados pelo Estado baseados em sua presunção de legitimidade. Assim, pelo princípio, atos administrativos declarados inválidos, mas que geraram efeitos positivos para os administrados no lapso temporal em que vigoraram, deveriam ter seus efeitos modulados de forma a proteger a confiança do cidadão e admitir-se-ia até a sua permanência no ordenamento.

No ordenamento brasileiro, diferente de outros países⁷, a dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica está insculpida na Carta Magna, expressamente prevista no título dos direitos e garantias fundamentais, no artigo 5º, inciso XXXVI⁸. Ademais, o § 1º do artigo 103-A⁹ explicitamente repele situação de insegurança jurídica, rutilando a devida reverência ao princípio ora em análise.

Nesta esteira, VALIM¹⁰ nos aponta que há reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal nas quais se verifica a consolidação constitucional do princípio da segurança jurídica (tanto no aspecto objetivo quanto no subjetivo) como subprincípio do Estado de Direito. Portanto, por ser de matriz constitucional, o princípio da segurança jurídica injunge seu acatamento compulsório a todos os ramos do direito brasileiro, incluídos aí o direito administrativo e o direito tributário, sob cujos holofotes desenvolvemos este trabalho.

Importante anotar também, porque pertinente ao tema desta pesquisa, a sistematização que VALIM¹¹ imprime ao princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro sob as perspectivas da certeza e da estabilidade. Em apertada síntese, a certeza abrangeria a vigência, a projeção temporal e o conteúdo das normas jurídicas. Noutra giro, a estabilidade jurídica seria alcançada: 1) pela salvaguarda do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (o que SILVA classificou como aspecto objetivo do princípio); 2) pela confiança

⁶ VALIM, Rafael et al. Op. cit. p. 89.

⁷ SILVA, Almiro do Couto e. Op. cit. p. 273

⁸ Art. 5º (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

⁹ Art. 103-A (...) § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

¹⁰ VALIM, Rafael et al. Op. Cit. p. 90

¹¹ VALIM, Rafael et al. Ibidem. 79-91

legítima (o que SILVA classificou como aspecto subjetivo do princípio); e, por fim, 3) pelos institutos da prescrição e da decadência. Segundo o jurista, prescrição e decadência “militam em favor da estabilidade das relações jurídicas através da eliminação do estado de potencial modificação que pesa sobre elas”.¹² Assim, em um rápido exercício de lógica por indução, podemos inferir, por exemplo, que um mero desrespeito a um prazo decadencial (lançamento de tributo já decaído) é uma ameaça à estabilidade do sistema jurídico; por conseguinte, uma ameaça à estabilidade é uma ameaça ao princípio da segurança jurídica; e, finalmente, uma ameaça ao princípio da segurança jurídica é uma ameaça ao próprio Estado de Direito.

Em tempo: gostaríamos de enfatizar que não é nosso desiderato aqui fazer longas digressões teóricas sobre prescrição e decadência, pois disto já vêm cogitando a doutrina e a jurisprudência e fugiria completamente ao escopo de nosso trabalho. Contudo, existe um tema sobre decadência cuja abordagem neste breve exórdio reputamos ser relevante porque nos ajudará a compreender melhor o problema de pesquisa proposto neste trabalho. Trata-se da possibilidade (ou não) do prazo decadencial ser interrompido.

SANTOS JUNIOR, em trabalho de 2001, informa que a doutrina e a jurisprudência brasileiras entendem que, no direito privado, o prazo decadencial não se submete a causas de interrupção¹³. E já adentrando na seara do direito público, DE SANTI afirma: “A decadência tributária, como a decadência no direito civil, não se interrompe”¹⁴.

Finalmente, e de maneira peremptória, este entendimento é ratificado quando nos debruçamos sobre os trabalhos desenvolvidos pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional¹⁵, em 1954. Nele, em seu relatório, o professor RUBENS GOMES DE SOUSA, relator do anteprojeto do Código, é enfático ao afirmar, em duas distintas ocasiões¹⁶, que o prazo decadencial não admite interrupção. Ora, se o próprio relator do anteprojeto defende essa posição no relatório final da Comissão, não há como não coadunarmos com ela.

¹² VALIM, Rafael et al. Ibidem. p. 90

¹³ SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. São Paulo: Editora Renovar, 2001. p.55.

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1996. P. 186-187.

¹⁵ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional (disponível no site do senado).

¹⁶ “No § único do art. 135, reproduziu-se a regra do art. 3º do decreto-lei nº 4.597 de 1942, limitada àquele dispositivo porque o prazo do artigo anterior, *sendo de decadência, não é passível de interrupção (...)* Temperando a rigidez do dispositivo, os §§ 1º e 2º do art. 138 fixam limites à atividade fiscal que configura o exercício do direito à constituição do crédito, *afastando ainda o seu efeito interruptivo, por se tratar de hipótese de decadência*”.

Pelo exposto, concluímos esta parte inicial de nosso trabalho afirmando, indubitavelmente, que *o prazo decadencial no direito tributário não admite interrupção* e que este preceito deve informar todo o Código Tributário Nacional, em submissão ao princípio constitucional da segurança jurídica.

III. A INSEGURANÇA JURÍDICA NA INTERRUPTÃO DO PRAZO DECADENCIAL EM DIREITO TRIBUTÁRIO

No direito tributário pátrio, a regra geral é que o prazo decadencial franqueado à Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento¹⁷ poderia ter sido efetuado, como dita o art. 173, I do CTN¹⁸. Esta regra, todavia, admite algumas modulações no termo inicial de fluência em três situações distintas. Vejamos.

A primeira aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando a data de início coincide com a data da ocorrência do fato gerador, consoante regra do art. 150, § 4º do CTN¹⁹.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN²⁰ estabelece a segunda exceção para atrair a data de início para a data da notificação ao sujeito passivo de qualquer ato preparatório indispensável ao lançamento. Vamos explicá-la com um exemplo.

Contribuinte entregou sua declaração de imposto de renda pessoa física (lançamento por declaração) no dia 30/04/2018 (referente aos rendimentos auferidos em 2017), sendo o termo inicial do prazo de decadência o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 1º/01/2019 e o fisco teria até 1º/01/2024 para constituir o crédito tributário. Ocorre, contudo, que o fisco iniciou um procedimento fiscal referente ao ano-calendário 2017 e dele tomou ciência o sujeito

¹⁷ São as seguintes as modalidades de lançamento: por homologação, por declaração e de ofício.

¹⁸ Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

¹⁹ Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 150. (...)§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, *será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

²⁰ Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 173. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

passivo em 1º/08/2018. Neste caso, antecipa-se o início do prazo de decadência originalmente previsto (1º/01/2019) para o dia 1º/08/2018, tendo o fisco até 1º/08/2023 para lançar a exação.

Esta exceção não se aplica aos tributos cujo prazo decadencial já tenha começado a fluir quando da ocorrência do fato gerador, por razões óbvias, uma vez que tratar-se-ia de uma verdadeira interrupção do prazo decadencial²¹. Se a cada vez que se iniciasse uma nova fiscalização tendente a lançar crédito tributário o prazo de 5 anos começasse a transcorrer do início, isso levaria à disparatada hipótese de um crédito poder ser constituído pela Fazenda em prazo *ad infinitum*, o que seria um austero assalto à estabilidade das relações jurídicas.

Imagine se o cidadão do nosso exemplo, já no ano de 2057, aos 70 anos de idade, recebesse uma carta da Receita Federal intimando-o a comprovar despesas médicas do ano de 2017. Seria um verdadeiro contrassenso, uma preterição do direito de defesa (pois ninguém guarda documentos por 40 anos) e um atentado contra a segurança jurídica. É por essa razão que o CTN, na inteligência original do seu anteprojeto²², bania a interrupção da decadência do sistema tributário brasileiro.

Em tempo: é interessante anotar que o anteprojeto do Código previa expressamente um dispositivo²³ (não convertido em lei) para evitar essa instabilidade das relações jurídicas entre fisco e contribuinte, segundo o qual não se poderia em nenhuma hipótese lançar tributos decorridos mais de 30 anos de seu fato gerador. Concordamos que o prazo de 30 anos é por demais extenso, mas o interessante é destacar que nos idos de 1954, antes da Constituição Cidadã de 1988, já se esboçava uma preocupação com os direitos e garantias fundamentais do cidadão, mormente o da segurança jurídica.

A terceira exceção à regra geral encontra-se no inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional²⁴, o qual prevê, em caso de anulação de um lançamento anteriormente efetuado por vício formal, a devolução ao Estado de um novo prazo de 5 anos, a contar da decisão anulatória, para efetuar novo lançamento. Afigura-se, a nosso ver, neste dispositivo,

²¹ Neste sentido, o STJ uniformizou a questão em sede de Embargos de Divergência: “TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, *iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe*. Embargos de divergência providos”. (EREsp 1.143.534/PR, Primeira Seção, rel. min. Ari Pargendler, j. 13.03.2013)

²² A respeito, vide notas 18 e 19.

²³ Art. 138 (...) § 3º. Em caso algum o direito referido neste artigo poderá ser exercido depois de decorridos trinta anos, contados da data do fato gerador da obrigação.

²⁴ Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. 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.

uma verdadeira hipótese de interrupção do prazo decadencial, que é o problema enfrentado neste trabalho. Retomando nosso exemplo anterior, caso a Administração cometesse seguidos erros formais a cada lançamento, o prazo decadencial do tributo poder-se-ia renovar indefinidamente causando graves danos à estabilidade das relações jurídicas.

Entendemos como deveras problemática esta situação pois, aqui sim, temos uma previsão legislativa que vai de encontro ao princípio constitucional da segurança jurídica, o que, em última análise, é uma bravata ao nosso Estado de Direito. Note-se que esta previsão somente se aplica aos casos de erro formal no lançamento, ou seja, trata-se de uma verdadeira ode à incompetência da administração. Premia-se o imperito, o incauto, em detrimento da segurança jurídica do contribuinte.

SANTOS JUNIOR endossa esse entendimento e nos ensina que, antes da entrada em vigor do CTN em 1966, vigorava em nosso direito tributário brasileiro a lei nº 2.873/56 que, “embora admitindo um novo lançamento, impedia a renovação do respectivo prazo de decadência, ou seja, vedava a interrupção deste prazo, de forma que o lançamento anulado poderia ser refeito desde que dentro do prazo fixado na Lei para a realização do que fora anulado”.²⁵

Na obra de SANTOS JUNIOR, há vasta revisão bibliográfica sobre o tema e, apenas para citar alguns autores favoráveis a esta interpretação, tomamos a liberdade de reproduzir trechos de seus ensinamentos. Sacha Calmon Navarro Coelho, em trabalho de 1976, faz críticas ao art. 173, II do CTN, alertando que “arranha a teoria universal da decadência do direito, criando uma autêntica hipótese de interrupção da caducidade.”²⁶ Na mesma linha, Fabio Fanucchi opina: “adotando causa interruptiva do prazo de caducidade, o Código Tributário Nacional – CTN desvirtuou o instituto.”²⁷ O professor Ruy Barbosa Nogueira é mais enfático: “Logo, o inciso II, como acessório do art. 173 que institui prazo de decadência, não tem validade jurídica, pois nada institui em matéria da decadência prevista no caput do próprio art. 173 e a sua interpretação é tão-só ab-rogante.”²⁸

²⁵ SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Op. cit. p.189-190

²⁶ SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Ibidem. p.164

²⁷ SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Ibidem. p.166

²⁸ SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Ibidem. p.168

IV. A INCOMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL DO ART. 173, II DO CTN E SUA INAPLICABILIDADE REAL NO CASO CONCRETO

O professor CARRAZA²⁹, em obra de 2008, nos alerta que não podemos cair na tentação de estudar direito tributário tendo como ponto de partida o CTN, desconsiderando assim completamente os grandes princípios constitucionais que informam a tributação. A Carta Magna regula o tema de maneira minuciosa com uma profusão de princípios protetivos do contribuinte oponíveis ao próprio Estado – a que ele alude por “estatuto do contribuinte”³⁰ –, que devem balizar a interpretação e aplicação do Código.

Assim, entendemos não ser plausível uma interpretação isolada e literal do art. 173, II do CTN pois esta nos conduz ao infortúnio de admitir no ordenamento brasileiro uma hipótese de interrupção da decadência tributária em clara afronta ao direito fundamental da segurança jurídica plasmado na Lei Maior. Destarte, propomos uma interpretação sistemática do dispositivo à luz da Constituição Federal, como parte integrante que é do sistema constitucional tributário para, ao fazê-lo, concluirmos pela sua não compatibilidade com o mesmo. Afinal, a ensinadela do mestre ATALIBA é clara: “É inidôneo pretender conhecer o sistema tributário brasileiro por partes, ou começando pelos seus principais institutos e temas, sem a devida compreensão de sua matriz constitucional, sua sistemática, princípios gerais, caracteres essenciais etc.”³¹

Considerando o exaustivamente exposto até aqui, somos de opinião que o art. 173, II do CTN, que é de 1966, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, uma vez que fere o princípio constitucional da segurança jurídica. Por descumprir tal preceito fundamental, entendemos, inclusive, ser cabível propositura de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF contra o dispositivo e sua consequente revogação.

Deixando um pouco de lado essa discussão hermenêutica, queremos também mostrar que o art. 173, II do CTN não tem aplicabilidade prática no caso concreto, também em submissão ao princípio da segurança jurídica. Isto quer dizer que, além de o considerarmos em flagrante ataque à Constituição, somos de parecer que ele não deve ser aplicado pelas autoridades administrativas.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p.389

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Ibidem. p.420

³¹ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968. p.27

Para tanto, vamos entrar um pouco mais a fundo no conceito do que seria o vício formal a que alude o famigerado inciso. O que seria este erro formal a justificar a anulação do auto de infração? Será que todo e qualquer erro de forma levaria necessariamente a uma nulidade?

O Decreto 70.235/72, em seu artigo 59³², define as nulidades no processo administrativo fiscal. De uma maneira geral, podemos concluir que os atos, despachos e decisões lavrados por pessoa incompetente e a os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa ensejam a nulidade do lançamento tributário. De pronto, podemos notar que o vício de competência, em sede de lançamento tributário, é insanável pois esta é exclusiva dos Auditores-Fiscais.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem entendido que vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento.³³

Nesta seara, unimo-nos à preleção de PAULSEN³⁴, segundo a qual um mero descumprimento de requisito formal somente ensejaria a nulidade se houvesse preterição do direito de defesa, em linha com o inciso II do art. 59 do Decreto 70.235/72). Ou seja, caso se alegue algum vício de forma, é preciso apurar se o direito de defesa do contribuinte foi prejudicado ou não. Em não tendo sido, será um vício formal de fato³⁵.

Nesta esteira, queremos mostrar que a solução que se propõe neste trabalho é a seguinte: havendo impugnação por um *aparente* vício de forma, a autoridade julgadora deve aferir se houve prejuízo ao direito constitucional de defesa do contribuinte. Se sim, o que era um aparente vício de forma deve receber o mesmo tratamento de um vício material e o auto de infração será nulo de pleno direito (não cabendo a invocação do art. 173, II do CTN). Um exemplo seria um erro cometido pelo fisco ao mandar intimações para endereço diverso do contribuinte que o impediu de receber as intimações e assim apresentar suas razões de defesa. Foi esta a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça STJ no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 246032 PE 2012/0217849-6, ao considerar que o equívoco no

³²Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

³³Acórdão 9101-002.146 (publicado em 25/1/2016) da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF

³⁴ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

³⁵ Esta, inclusive, é a posição exarada pela Solução de Consulta Interna nº 8 – Cosit, de 8 de março de 2013.

código de débito (aparentemente formal) cometido pela autoridade fiscal não poderia ser considerado vício formal apto a atrair o art. 173, II do CTN, pois houve prejuízo à defesa.³⁶

Noutro giro, interessa-nos o caso quando restarem assegurados o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, como um erro em algum dígito do CPF ou CNPJ do sujeito passivo, mas que não impediu sua correta identificação e muito menos sua defesa, ou seja, o vício formal é irrelevante. Isto faz do *aparente* vício de forma um *vício formal de fato*. É este vício formal (o formal de fato e irrelevante) que reúne os requisitos para atrair a aplicação do art. 173, II do CTN. Neste caso, se a Administração anular o ato, ocorre devolução do prazo decadencial para um novo lançamento, hipótese que repugnamos e combatemos neste trabalho.

Ocorre que, neste caso específico, conforme brilhante trabalho de ZANCANER³⁷, não está no âmbito da discricionariedade do administrador a escolha entre invalidar ou convalidar. Segundo a autora, em caso de erro formal de fato e irrelevante, mesmo que tenha havido impugnação (obviamente em relação à matéria de direito e não ao erro de forma), este é um ato obrigatoriamente sanável. É dever da Administração, pelo princípio da autotutela, convalidar o ato e abster-se de declarar sua nulidade. A obrigatoriedade da convalidação se justificaria em homenagem ao princípio da segurança jurídica, pois esta, além de restaurar a legalidade, mantém a estabilidade das relações jurídicas.

Na mesma linha, FRANÇA³⁸ defende que a restauração da juridicidade dos atos administrativos viciados deve se realizar com pautas no que ele chama de “valor máximo do Direito Positivo”, qual seja, a segurança jurídica. Ainda segundo ele, “se houver anulabilidade e se apresentarem os requisitos exigidos pela lei para a válida convalidação, não há outra demanda cabível para o interesse público da restauração da juridicidade com segurança jurídica que não seja a convalidação.”

³⁶ TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO FORMAL DO INCISO II DO ART. 173 DO CTN AFASTADO PELA CORTE DE ORIGEM. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ.1. (...) 2. In casu, o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, ao dar provimento ao recurso de apelação da contribuinte e ao apreciar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, afastou a configuração da hipótese prevista no inciso II do art. 173 do CTN, por entender que o equívoco do agente fiscal, no lançamento anterior (NFLD35.387.001-3), o qual ensejou sua nulidade e substituição por outro (NFLD 35.446.272-5), não configura vício formal a atrair a aplicação da referida disposição legal.

³⁷ ZANCANER, Weida. Convalidação dos atos inválidos. Enciclopédia Jurídica da PUC-SP, São Paulo, p. 1-13, 2017.

³⁸ FRANÇA, Vladimir da Rocha. Classificação dos atos administrativos inválidos no direito brasileiro. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 226, p. 59-80, out./dez. 2001.

V. CONCLUSÃO

Buscamos neste trabalho analisar a hipótese de interrupção de decadência prevista no art. 173, II do CTN, à luz do princípio da segurança jurídica, sob o aspectos de sua compatibilidade com Constituição Federal.

De início, analisamos o princípio constitucional supra enquanto subprincípio do princípio maior do Estado de Direito e suas sistematizações na literatura, concluindo que os institutos da prescrição e da decadência são expressões da estabilidade das relações jurídicas e, por conseguinte, do próprio princípio em comento.

Após, voltamos nossos esforços para o âmbito do direito tributário para ambientar o leitor nos institutos de decadência lá previstos e para mostrar que a interrupção da decadência em matéria tributária causa enorme insegurança jurídica e é rechaçada por grande parte da literatura.

Por fim, concluímos pela não recepção do art. 173, II do CTN pela nossa Carta Magna e pugnamos pela sua revogação com propositura de ADPF. Além disso, em que pese todo o esforço desenvolvido para concluir pela sua incompatibilidade com o ordenamento, ainda gastamos algumas linhas para mostrar que o dispositivo é “letra morta” no CTN pois, a cada vez que se afigurar o vício formal a que ele alude, a única opção da Administração será convalidar o ato e jamais anular. Tudo isso, em respeito ao princípio da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Classificação dos atos administrativos inválidos no direito brasileiro. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 226, p. 59-80, out./dez. 2001.

OLIVEIRA, Kívia Cunha Pereira Pinto. O direito adquirido e o princípio da segurança jurídica. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 233, p. 213-227, jul./set. 2003

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1996.

SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. São Paulo: Editora Renovar, 2001.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei nº 9.784/99). R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 237, jul./set. 2004

TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1954. Acesso em 19/06/2019. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>

VALIM, Rafael et al. Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

ZANCANER, Weida. Convalidação dos atos inválidos. Enciclopédia Jurídica da PUC-SP, São Paulo, p. 1-13, 2017.