

**PROCESSO** - A. I. Nº 232856.0005/10-5  
**RECORRENTE** - POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0151-04/11  
**ORIGEM** - INFAZ IPIAÚ  
**INTERNET** - 09/04/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0060-12/12

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. EXERCÍCIO FECHADO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. EXERCÍCIO FECHADO. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Modificada a Decisão recorrida, uma vez que restou caracterizada a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo através do presente Auto de Infração, a título de renovação de procedimento fiscal. Vícios ocorridos entre os levantamentos realizados e as respectivas imputações, em desacordo com a legislação, tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo, 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, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2003. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 23/07/10, operou-se a decadência. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 23/07/2010, atribuindo ao recorrente as seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentação fiscal e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2003) - R\$809.899,80. Multa 70%;

2. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2003) - R\$277.525,16;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$128.14.

Os autos foram encaminhados para 4ª JJF que exarou a seguinte Decisão transcrita a seguir, *in verbis*:

*“Examinando os autos, vejo que o lançamento tributário em lide decorre de renovação de procedimento fiscal em face à nulidade do Auto de Infração 232856.0073/08-9, conforme Acórdão CJF Nº 0337-11/09.*

*Em defesa, com base no inciso II do CTN, o autuado arguiu como questão prejudicial para a análise de mérito, a nulidade do lançamento tributário feito por entender que o procedimento fiscal anterior não poderia ser renovado, uma vez que a Decisão anulatória do CONSEF foi equivocada, pois a razão para nulidade, segundo ele, foi de vício material e não formal como fundamentado na Decisão.*

*Tal questão deve ser inicialmente apreciada.*

*Pois bem, a questão dos vícios dos atos administrativos está ligada ao fato de a doutrina debater sobre a possibilidade de se aplicar a teoria das nulidades do direito civil. O ato administrativo é espécie de ato jurídico – o que possibilita a aplicação de princípios do Código Civil; mas, como ele tem peculiaridades, devem estas ser levadas em conta.*

*Enquanto no direito privado o ato jurídico está orientado pela vontade, prevalecendo uma relação de propriedade, no ato administrativo o agente público se manifesta pelo fim (interesse público), ou seja, exerce a Decisão do Estado, prevalecendo uma relação de administração.*

*Os vícios no direito civil estão ligados às nulidades absolutas e relativas e se referem aos elementos do ato jurídico – sujeito, objeto e forma. No direito administrativo os vícios podem atingir qualquer um dos elementos do ato administrativo: sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.*

*Enquanto no direito privado os vícios da vontade do declarante (dolo, erro, fraude, coação, simulação) ficam sanados pelo decurso de prazo caso não sejam alegados, no direito público são geralmente insanáveis. José Cretella Jr (Da autotutela administrativa, RDA, 108/51), discorre sobre a possibilidade de validação ou convalidamento dos atos via tratamentos instrumentais depurativos, para salvar os efeitos do ato administrativo, quais sejam: a ratificação, a reforma e a conversão.*

*As correntes doutrinárias divergem quanto às consequências dos vícios dos atos administrativos. Ruy Cirne Lima (Princípios de Direito Administrativo, 5ª ed., pp. 92-93) classifica os atos administrativos inválidos em: inexistentes, nulos, anulados, revogados e suspensos. Para ele não há identificação entre o conceito de invalidado do ato administrativo e a noção comum de nulidade do ato jurídico: “A nulidade e a anulabilidade caracterizam-se, dentre as formas de invalidade do ato administrativo, pelo interesse mais geral que as informa, transcendente à esfera exclusiva da Administração e manifestamente ligadas à própria conservação da ordem jurídica”.*

*Para Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 24ª ed., p. 446 e ss.), o critério diferenciador dos tipos de invalidade do ato administrativo está na possibilidade ou impossibilidade de o vício ser convalidado. Para ele, atos nulos são os que não podem ser convalidados: os atos que a lei assim os declare e os atos cujos vícios referem-se ao objeto, à finalidade, ao motivo e à causa; atos anuláveis são os que a lei assim os declare e os que podem ser revalidados sem vício (praticados por sujeito incompetente, com defeito de formalidade e com vício de vontade); atos inexistentes, como sendo os relativos a condutas criminosas, vedadas pelo Direito.*

*Para Cretella Jr (Controle Jurisdicional do Ato Administrativo, 3ª ed., p. 250 e ss.), os atos são nulos ou inexistentes (que não podem ser convalidados), anuláveis (podem ser convalidados) e irregulares (os que contêm pequenos vícios, geralmente defeitos de forma, mantendo-se o conteúdo do ato, sem qualquer prejuízo à coletividade).*

*Já Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 33ª ed., pp. 174/5) nega a existência de atos anuláveis, por entender ser impossível convalidar um ato tido como anulável, já que não passa de ato nulo.*

*Tratando da nulidade e da anulabilidade, Kelsen diz que a “anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus” e que “a nulidade é apenas o grau mais alto da anulabilidade” (Teoria Pura do Direito, 3ª ed., pp. 292-294). Nesse mesmo sentido ensina Alfredo Augusto Becker (Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª*

ed., p. 420): No mundo jurídico há maior (nulidade) ou menor (anulabilidade) intolerância ou repugnância por atos jurídicos defeituosos (inválidos: nulos ou anuláveis) e o mestre maior do Direito Administrativo Espanhol, Sainz de Bujanda, ensina: “A nulidade absoluta ou de pleno direito constitui o grau máximo de invalidade de um ato jurídico” (Lecciones de Derecho Financiero, 7ª ed. P. 318).

Portanto, de certa forma, os juristas enunciam graus distintos de vícios que inutilizam ou paralisam a vida do ato administrativo. Diz-se nulo o ato administrativo que não produz o efeito correspondente, por vício essencial. A nulidade é imediata, considerando-se como não realizado o ato nulo, que não produz qualquer efeito e é insanável – ou seja, não pode ser corrigido, conformado ou sanado. Se praticado regularmente de novo, seus efeitos decorrem de nova realização, e não do ato nulo.

No processo administrativo tributário, por exemplo, o lançamento é nulo se efetuado por pessoa incompetente, mas anulável se eivado de vício formal. Considera-se formal o vício quando na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato foi preterida alguma formalidade.

Na labuta dos que trabalham com a arrecadação e fiscalização de impostos, existem diversos procedimentos que necessitam de uma atenção especial, dentre eles, o lançamento tributário, já que o resultado a ser alcançado depende da forma como foi realizado, pois o ato de lançamento tributário de ofício deve ser praticado segundo as formas prescritas em lei, visto que a forma deve ser como um catecismo da autoridade fiscal para que o seu ato seja revestido de legalidade para poder produzir efeitos jurídicos.

Perfilando nessa tese, tenho que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o lançamento tributário de ofício é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Neste norte, corroboro a assertiva de que o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação. Assim, coadunado com o entendimento de que o Auto de Infração apresenta natureza jurídica de um lançamento tributário, onde na concepção de muitos doutrinadores - com a qual também concordo -, o lançamento não é um mero procedimento tributário como determina a lei, e sim um ato administrativo vinculado e composto, pois para que se torne exequível, pode ser submetido à apreciação de órgãos administrativos distintos.

No caso vertente, urge ressaltar os elementos necessários para a excelência do ato administrativo: um motivo, um agente competente, uma forma específica, um conteúdo e uma finalidade, onde dentre estes elementos, me reporto à forma, ou seja, as formalidades a serem seguidas quando da lavratura de um Auto de Infração, pois no Direito Civil Brasileiro, para reconhecer validade ao ato jurídico, exige-se agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82 CC); se a lei estabelecer uma forma através da qual o ato jurídico deve ser praticado, essa condição deve ser cumprida; se a lei não estabelece forma, o ato pode ser até praticado através de forma diversa eleita pelas partes, contanto que não afronte a lei.

É sabido que o Direito Tributário é caracterizado pela sua formalidade. Portanto, os atos devem ser praticados de acordo com as formas prescritas na legislação, sob pena de sua ineficácia no mundo jurídico. Esse direito é essencialmente formal por inserir o poder de tributar na estrita legalidade, visando proteger o contribuinte contra excessos da Administração, uma vez que essa formalidade guarda pertinência com a qualidade dos atos administrativos estritamente vinculados à lei, sem perder a perspectiva de todo ato administrativo também ser ato jurídico.

Diante dessa premissa, cabe o Auto de Infração quando constatada irregularidade em procedimento de fiscalização tributária, nele devendo constar a narração circunstanciada do ato, situação ou fato que enseje repercussão no recolhimento do imposto.

Para plena validade de efeitos, no que diz respeito à forma, é cediço que o Auto de Infração deve conter os requisitos expostos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, e, analisando os autos - em especial, os acórdãos de fls. 13 a 21 que anularam o ato de lançamento fiscal anterior do qual este se origina -, vejo que a incorreta descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias e seu conflito com o imposto apurado no procedimento fiscal entabulado, foram os motivos da nulidade proclamada de ofício pelas instâncias julgadoras deste CONSEF.

Neste aspecto cabe uma pequena digressão sobre erros induzidores da possibilidade de renovação de atos administrativos contaminados com vícios insanáveis.

Os arts. 145, 146 e 149 do CTN prevêm possibilidades de revisão do lançamento tributário ante constatação de ocorrência de erros de fato e erros de direito.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi (Lançamento Tributário, pp. 219 e ss.), erros de fato e erros de direito constituem-se em vício no motivo e na motivação do ato, respectivamente, o que permite sua revisão, segundo a previsão nos artigos citados. Este autor define erro de fato como “a circunstância jurídica delineada pela inadequação do ‘conceito do fato’ ao estado de coisas (fato concreto) a que se dirige, verificado por meio de prova juridicamente válida para configuração desses efeitos”; e erro de direito como “inadequação entre o conceito da norma aplicada pela autoridade e a própria norma veiculada empiricamente no texto da lei”.

*Assim, enquanto o erro de fato se situa no conhecimento dos fatos materialmente inexistentes ou erroneamente apreciados, o erro de direito está no conhecimento da norma.*

*José Arias Velasco e Susana S. Albalat (Procedimientos Tributários, 6ª ed., p. 552) dão como definição da doutrina espanhola: “O critério diferencial entre o erro de fato e o erro de direito consiste em que aquele só pode referir-se a tudo aquilo que tem uma realidade independente de toda opinião, como é o caráter material, numérico, aritmético e acidental, enquanto que o erro de direito versa sobre questões de fundo ou de conceito, tais como a apreciação de fatos indubitados, valoração legal da prova, interpretação de disposições legais ou qualificação jurídico-fiscal que se pronuncie”.*

*Neste aspecto, como bem trata Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., p. 188), a revisão ou, no caso, a renovação da ação fiscal tem origem no princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Enquanto, por exemplo, uma retificação de declaração feita pelo contribuinte é uma faculdade deste, a retificação de ofício de um lançamento tributário é um dever funcional sempre que se constate um erro, independentemente que seja favorável ou desfavorável ao contribuinte, pois a função da retificação é a de uma aplicação objetiva da lei.*

*O poder geral que a Administração tem de rever seus próprios atos, quando eivados de vícios e ilegalidade, está pacificado na jurisprudência e é majoritária na doutrina, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, pois ao se considerar a questão de direito não se pode prescindir da influência da questão de fato, já que ambas são indivisíveis (esta é, por exemplo, a posição defendida por Souto Maior Borges e Alberto Xavier). Entendimento contrário afronta não só a legalidade, mas também a indisponibilidade da coisa pública.*

*Portanto, com relação ao caso em análise, dúvida não há que o vício motivador da nulidade do lançamento tributário do qual este legalmente se origina foi de natureza formal, sendo indiscutivelmente possível a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas anteriormente existentes e que foram neste corrigidas, tendo em vista que neste lançamento estão plenamente contidos os requisitos do art. 39 do RPAF, e foi desenvolvido dentro do devido processo legal, com obediência aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, em especial, ao de ampla defesa e contraditório. Assim, é equivocada a interpretação do Impugnante no que se refere ao campo em que tenta enquadrar o vício motivador da nulidade, pois que aquele vício não foi de ordem material, mas de natureza formal.*

*Por consequência, visto que é plenamente legal a renovação do lançamento tributário anulado a salvo das falhas nele apontadas por tratarem de vícios de natureza formal, também não há falar em decadência do direito da Fazenda Pública uma vez que a situação em tela subsume-se na expressa condição do art. 173, II do CTN, pois a lavratura deste Auto de Infração deu-se dentro do prazo de 05 (cinco), contados da Decisão definitiva do auto anterior ocorrida em 20 de novembro de 2009. Afastada, então, a decadência arguida.*

*Superadas as questões preliminares, passo ao mérito do lançamento tributário em lide.*

*O Auto de Infração cuida das seguintes irregularidades: 1. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentação fiscal e conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado; 2. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado; 3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Como argumento meritis causae o Impugnante, não contrastando os números apurados pelo procedimento fiscal (constantes dos demonstrativos de fls. 23 a 27 e extraídos dos livros e documentos do autuado) nem neles apontando inconsistências ou irregularidade, centra sua defesa apenas alegando que o Auto de Infração exige imposto através de levantamento quantitativo de estoques sob presunção, “atropelando toda uma escrita contábil e fiscal capaz de provar que não houve qualquer irregularidade”, também escrevendo: “onde se comprovou a entrada de combustíveis sem documentação fiscal, falta de recolhimento de imposto na condição de responsável solidário e falta de recolhimento de imposto por antecipação tributária”. Seguindo, requer “perícia fiscal a ser realizada por Auditor estranho ao feito, para efeito de comprovar-se de que não houve qualquer irregularidade nos recolhimentos dos impostos asseverados nos termos do Auto de Infração ora impugnado, inclusive no livro LMC; cujas notas fiscais com origem do fornecedor e data, confirmado o histórico e valor do Livro Diário da Empresa, confirmando, ainda o período alegado no Sintegra”.*

*Apreciando essa argumentação defensiva de mérito, faço as seguintes ponderações: a) Não decorre de presunção a exigência tributária contida nas infrações apuradas através do levantamento quantitativo de estoque. Por cuidar de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária (combustíveis), toda diferença se apura nas entradas omitidas em que é devido o ICMS na condição de responsável solidário (infração 01) e a antecipação tributária de responsabilidade do próprio autuado (infração 02) já que as*

*mercadorias objeto da autuação têm fase de tributação encerrada por ocasião das aquisições do estabelecimento autuado. Observe que o procedimento fiscal da auditoria realizada está disciplinado na Portaria 445/98; b) as omissões constadas no levantamento quantitativo de estoques foram obtidas dos registros contidos nos documentos e livros fiscais do contribuinte, inclusive das informações SINTEGRA que forneceu ao fisco cumprindo suas obrigações tributárias acessórias, as quais devem, por imposição legal, espelhar a realidade de suas operações empresariais. Neste ponto, ressalto que tais documentos provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios (art. 226 do Código Civil); c) este caso não comporta o pedido de perícia fiscal (ou, mais apropriadamente de diligência, como imagino ter sido a intenção do Impugnante), pois - se considerá-lo feito para diligência -, além de considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; se considerá-lo para perícia fiscal, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos. Portanto, indefiro tal pedido com fundamento no art. 147 do RPAF.*

*Ante o acima exposto e considerando que o contribuinte exerceu seu direito de defesa desacompanhado de provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, conforme indicado no art. 123 do RPAF, entendo se auto-postado nas situações previstas nos artigos, 140 (inclusive em relação à infração 03, sobre a qual não tratou na Defesa), 142 e 143 do mesmo regulamento, os quais aqui transcrevo:*

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração”.*

Diante de tal Decisão, o recorrente interpôs Recurso Voluntário para refutar a Decisão prolatada pela 1ª Instância.

O recorrente na sua peça recursal procedeu uma síntese acerca da autuação fiscal, arguindo que o lançamento fiscal se deu por presunção de que o recorrente não teria recolhido o imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido as mercadorias de terceiros desacompanhadas da devida documentação fiscal; por antecipação tributária em face de valor acrescido com base em percentuais de margem de valor adicionado deduzida a parcela calculada a título de crédito fiscal; e por ter registrado mercadorias não tributáveis sem o devido registro.

Isto posto, o recorrente reiterou a sua convicção, já expressado em manifestações anteriores de que a autuação em foco contém erros formais e materiais que inquinam de “TOTAL NULIDADE a ação fiscal desenvolvida”

Em preliminar de Recurso Voluntário, o recorrente asseverou que o Auto de Infração traz no seu bojo erros formais e materiais. Sustenta que o referido Auto de Infração constitui-se em uma “aberração administrativa, inclusive indo de encontro com as normas impositivas do art. 59 do Decreto 70.235/72”.

Salientou que o referido Auto de Infração fora originado “ipsis literis” do Auto de Infração 232856.0073/08-9 que foi anulado pela 1ª CJF do CONSEF, nos termos do Acórdão 0337-11/09.

Nesta esteira, o recorrente argumentou que uma simples leitura do Auto de Infração inicial, que ensejou a renovação fiscal e a nova autuação, possibilita constatar que o mesmo fora anulado de forma equivocada, já que o mesmo continha claro vício material. Por força deste vício material não se poderia renovar a ação fiscal. Todavia o julgador “atribuiu a anulação do famigerado Auto de Infração como vício formal, pois nesta condição a legislação prevê a sua renovação” Para corroborar esta assertiva, o recorrente argumentou que o “Nobre Auditor”renovou o Auto de Infração nos mesmos termos e moldes. Ora se aquele Auto de Infração fora anulado e este lavrado nas mesmas bases e condições também deverá seguir o mesmo fim, pois, de igual sorte evitado de vício material”

Ressalvou ainda que uma vez anulado por vício material, como deveria ter sido, o novo lançamento de ofício está alcançado pela prescrição, ou seja, ao seu ver “*a decadência dragaria seus efeitos, pois, já se passaram mais de cinco anos do fato gerador*”

Ainda nesta arguição preliminar, reiterou que este Auto de Infração é um “*bis in idem*”, corroborando o mesmo erro material no Auto de Infração que foi anulado pela 1ª CJF.

No mérito, o recorrente entendeu desnecessário trazer novos argumentos, já que foi indeferida a perícia fiscal e, desse modo, o mesmo teve seu direito de defesa cerceado, já que, só mediante uma perícia iria trazer aos autos a verdade real apresentada pelo recorrente.

Concluiu sua peça recursal, reiterando que o Auto de Infração, em epígrafe, está eivado de nulidades “FORMAIS E MATERIAIS” conforme ficou exaustivamente provado no “*in folio*”, e, no mérito, requer a reforma “*in totum*” do acórdão da 4ª JJF, haja vista ter ficado evidenciado que o erro material induz a prescrição, “*julgando improcedente o Auto de Infração n. 232856.0005/10-5*”.

Os autos foram encaminhados para o Parecer opinativo da D. PGE/PROFIS, constante às fls. 82/84 dos autos, que emitiu o seu Parecer, nos seguintes termos.

Segundo a ilustre procuradora, Dra. Maria José Sento-Sé, da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário, “*consideramos ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido*”.

As infrações estão devidamente tipificadas e comprovadas mediante demonstrativos e documentos fiscais. O lançamento tributário decorre de refazimento do procedimento fiscal, em decorrência da nulidade do Auto de Infração nº 232856.007308-9, consoante Acórdão 1ª CJF nº 0337-11/09.

Afirma que a Decisão de anular o lançamento original foi acertada. Neste diapasão, argui a nobre procuradora que “*os elementos probatórios constantes dos autos revelam a legalidade do procedimento de renovação do lançamento tributário a salvo de falhas formais e procedimentos perpetradas na autuação original*”.

No mérito, o recorrente, segundo a PGE/PROFIS, não apontou inconsistências no levantamento fiscal procedido pelo autuante e limitou-se a arguir cerceamento de defesa em face da negativa de prova pericial. Ocorre que a negativa fundamentada nos termos do art. 147 do RPAF/99, à prova pericial, não constitui cerceamento do direito plasmado na Carta Política. Cita ainda os artigos 142 e 143 do RPAF/99, para expressar que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal e que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso, significa presunção da veracidade da afirmação da parte contrária.

Concluiu seu Parecer, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Em assentada de julgamento, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a Drª Rosana Maciel Bittencourt Passos, respeitosamente divergiu do Parecer constante dos autos, para entender que o vício reconhecido no julgamento proferido pela 1ª CJF, em 20.12.2009, tem natureza material, e não formal, pelo que, os fatos geradores considerados no presente lançamento de ofício, já tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do Auto de Infração, ao teor do art. 173, I do CTN.

## VOTO

Da análise dos autos, pude constatar que o cerne da discussão trazida na peça recursal gravita na questão preliminar, ou seja, a nulidade da primeira autuação, lavrada em 19/12/2008, não se deu por mero erro formal, mas, sim, por erro material.

Por conseguinte, entendeu o recorrente que não caberia a renovação da ação fiscal, que, por sua vez, gerou o novo Auto de Infração, lavrado em 23/07/2010. O referido auto também trata das mesmas infrações do Auto de Infração que foi anulado em 1ª Instância e mantida tal nulidade

pela egrégia 1ª CJF deste CONSEF, através do Acórdão 0337-11/09, exarado em 20/12/2009. Segundo o recorrente *“Ora se aquele Auto de Infração fora anulado e este lavrado nas mesmas bases e condições também deverá seguir o mesmo fim, pois, de igual sorte eivado de vício material”*. Vale assinalar, que a E. 1ª Câmara não indicou a renovação da ação fiscal.

Considerando a tese do recorrente, o Auto de Infração, em análise, lavrado em 2010, é insubsistente, haja vista que as infrações imputadas na autuação em lide, já estariam abarcadas pelo período decadencial, ou seja, mais de 05 anos em relação as datas dos seus fatos geradores, todos no período de 2003. Argumentou, portanto que infrações estariam prescritas.

Por conseguinte, o fulcro para a minha Decisão se fundamentará a partir do entendimento do motivo da nulidade do primeiro Auto de Infração, ou seja, verificar se esta primeira autuação se deveu a erros materiais, pois neste caso, de fato, entendo descabida a Decisão da 4ª JJF, que, por sua vez, entendeu que a nulidade que ensejou a renovação da ação fiscal foi por mero vício formal, como se constata na transcrição, *in verbis*, da sua Decisão que deu causa a irresignação do sujeito passivo.

Numa análise da Decisão da 1ª CJF, fica patente que as infrações do primeiro Auto de Infração foram julgadas e mantidas nulas por graves erros, ao meu ver materiais. Para tanto, trago à baila passagens do referido julgamento:

No que tange a infração 1, o julgamento entendeu que *“ocorre que o autuante apurou na planilha, as fls. 18 e 21, o imposto devido por solidariedade consignado no Auto de Infração os valores que seriam devidos por solidariedade e não por presunção como foi exigido, já que se tratava de entradas desacompanhadas de nota fiscal, cujas mercadorias se encontram enquadradas no regime de Substituição Tributária”*

E arremata o seu entendimento sobre a referida infração, asseverando que *“Não há como sanar o aludido vício, pois infrações de natureza distinta”* (fl.75).

Quanto a infração 2, a 1ª CJF, nesta mesma esteira, entendeu que não há como corrigir o erro da autuação, já que consta o lançamento do ICMS por solidariedade, quando, de fato, a infração é diversa e decorreu de substituição tributária, não cabendo a aludida presunção prevista pelo autuante.

No que se refere à infração 3, que trata de presunção de omissão de saídas, face a apuração das omissões de entradas, constatou-se que foi imputado ao sujeito passivo a presunção de omissão de saídas por falta de registro de entradas, todavia o que foi apurado foi o descumprimento de obrigação acessória por falta de registro das notas fiscais.

Ora, diante da leitura destas claras considerações extraídas da Decisão de 2º grau que fulminou a primeira autuação, não restou dúvida de que a autuação que ensejou a nulidade estava eivada de erros materiais e formais. Entendo que o lançamento de ofício do primeiro Auto de Infração cometeu erros de imputação que modificam o cerne das reais possíveis infrações. Isto gerou também cominações diversas das que ocorreriam para as infrações que de fato estariam sendo cometidas.

Portanto, entendo que restou razão ao recorrente em arguir a decadência, já que a nulidade da primeira autuação decorreu de vício insanável material, não ensejando nova ação fiscal. Em relação às infrações da nova autuação, as mesmas foram lavradas já no prazo decadencial. Fica evidente que as infrações do segundo Auto de Infração, objeto desta análise, decaíram, pois foram lavradas, em 2010, para fatos geradores ocorridos em 2003. Nesta esteira, estou alinhado com o posicionamento exarado nesta assentada de julgamento pela i. procuradora Drª Rosana Bittencourt, com fulcro no art.173, I do CTN.

Por conseguinte, sem adentrar ao mérito, voto para acolher a arguição preliminar de decadência e dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE ao Auto de Infração em epígrafe.

## VOTO EM SEPARADO

De início, ressalto que concordo plenamente com o entendimento do i. relator ao concluir pela **improcedência** do Auto de Infração em discussão, visto que, como muito bem ressaltado pela nobre representante da PGE/PROFIS presente nesta sessão de julgamento, o vício reconhecido no julgamento proferido pela 1ª CJF, através do Acórdão nº 0337-11/09, tem natureza material, e não formal, pelo que, os fatos geradores considerados neste lançamento de ofício, já tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do Auto de Infração, ao teor do art. 173, I do CTN. E isto, a meu ver, fica evidente através da leitura do mencionado acórdão, no qual sequer consta recomendação para que o procedimento fiscal seja renovado.

Entendo que para se formar um convencimento pormenorizado da questão sob enfoque, necessário se torna uma síntese dos fatos que antecederam a lavratura deste Auto de Infração, o que passo a fazer.

O marco inicial se deu através da lavratura do Auto de Infração nº 232856.0073/08-9, expedido em 19/12/2008, através do qual foi lançado ICMS no total de R\$300.489,83, referente aos exercícios de 2003 e 2004, relacionado a levantamento quantitativo de estoque em posto de combustível, sendo apurada três infrações:

- 1 omissão de entradas de mercadorias, com base em presunção legal de que efetuou o pagamento de tais aquisições com recursos provenientes de operações de saídas anteriores não contabilizadas. Imposto reclamado no valor de R\$197.916,73.
- 2 exigência de imposto na condição de responsável solidário, incidente sobre as operações constantes do item anterior, no valor de R\$102.444,94 e,
- 3 omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Multa no valor de R\$128,16.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0313-02/09, em 24/09/2009 julgou **Nulo** o Auto de Infração, por considerar **a)** que se tratava de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, não sendo possível a exigência do imposto com base em presunção de omissão anterior de saídas tributáveis; **b)** foi exigido imposto por solidariedade enquanto que foi calculado e apurada a parcela devida por antecipação através do regime de substituição tributária e **c)** apesar de ter sido imputado a presunção de omissão de saídas foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória. À época desse julgamento, a 1ª JFJ recomendou a renovação do procedimento fiscal.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, **Negou Provento** ao Recurso de Ofício interposto pela 2ª JFJ, ao entendimento de que os equívocos acima apontados comprometem o lançamento de ofício, inviabilizando uma defesa correta por parte do contribuinte, sendo impossível a correção dos vícios apontados, que inquinam de mácula insanável o presente lançamento de ofício.

Em 23/07/2010, o autuante lavrou novo Auto de Infração, para o exercício de 2003, reclamando um crédito tributário no total de R\$1.087.553,10, a título de renovação do procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração nº 232856.0073/08-9 julgado nulo. Neste auto o crédito tributário reclamado foi na ordem de R\$300.489,83.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal ultrapassou a arguição de decadência suscitada pelo autuado, ora recorrente, ao entendimento de que “...*é plenamente legal a renovação do lançamento tributário anulado a salvo das falhas apontadas por tratarem de vícios de natureza formal...*”, adentrou ao mérito e julgou o Auto de Infração totalmente Procedente, pelo que, insurge-se o recorrente, argüindo que o lançamento tributário não pode prosperar já que, à data em que fora lavrado o presente Auto de Infração, isto é, 23/07/2010, já havia operado a decadência para os fatos ocorrido no ano de 2003.

A questão que ora se descortina, de vital importância para que o lançamento de ofício se mantenha ou não, está em se definir, inicialmente, o que significa erro formal e erro material, a



fim de que se possa concluir, com segurança, a ocorrência ou não da decadência no presente lançamento.

A este respeito, com a devida vênia, valho-me do brilhante voto proferido pela i. conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, através do Acórdão nº 0367-11/11, que a meu ver se encaixa totalmente na situação ora em discussão, o qual transcrevo abaixo, integralmente:

**“VOTO**

*Apesar de o recorrente ter apresentado uma preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, considero relevante, antes de qualquer outra consideração, mesmo não tendo sido alegado na peça recursal, proceder à análise da ocorrência, ou não, da decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, tendo em vista que este Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10 e lança ICMS relativo a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2004.*

*E faço tal exame porque a decadência, por ser matéria de ordem pública (perecimento, pela inércia, de um direito protestativo), deve ser declarada a qualquer tempo, de ofício, até mesmo para preservar os interesses do Estado, evitando-se que, em eventual demanda no Poder Judiciário, a Fazenda Estadual seja obrigada a arcar com o ônus da sucumbência.*

*Abaixo estão relacionados alguns arestos que confirmam o entendimento de que a decadência pode e deve ser declarada de ofício pelos órgãos julgadores:*

**REsp 1082600 / PR**

RECURSO ESPECIAL - 2008/0185333-7

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

Julgado em 03/03/2009 - Publicado no DJe 17/03/2009

PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.**

1. A **decadência**, por ser matéria de **ordem pública**, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de **ofício**. Precedentes.
2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada **decadência** dos créditos **tributários** cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.
3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.
4. Recurso especial conhecido em parte e provido.

**AgRg no Ag 939714 / RS**

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 2007/0194706-8

MIN. ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA

Julgado em 12/02/2008 - Publicado no DJ 21/02/2008 p. 54

PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO** – AGRAVO REGIMENTAL – **DECADÊNCIA** – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.

1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do Recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.
2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas ex officio, por ser matéria de **ordem pública**. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).
3. Hipótese em que se conheceu do Recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento ex officio da **decadência**.
4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.
5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.
6. Crédito **tributário** fulminado pela **decadência**, nos termos do art. 156, V do CTN.
7. O julgamento do Recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.

8. Agravo regimental provido para prover em parte o Recurso especial e reconhecer, de **ofício**, a **decadência**.

**REsp 755275 / PR**

RECURSO ESPECIAL - 2005/0089520-0

MIN. DENISE ARRUDA - PRIMEIRA TURMA

Julgado em 23/10/2007 - Publicado no DJ 19/11/2007 p. 186

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. **TRIBUTÁRIO**. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CABIMENTO. CITAÇÃO VÁLIDA. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO PARALISADO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTS. 40, DA LEI 6.830/80, E 174 DO CTN.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. Não obstante serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade naquelas situações em que não se fazem necessárias dilações probatórias, e em que as questões possam ser conhecidas de **ofício** pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a **decadência**, a prescrição, entre outras.

3. Apesar de ter ocorrido a citação válida do devedor, o processo executivo ficou paralisado por mais de cinco anos devido à inércia da exequente, operando-se, pois, a prescrição intercorrente. Por força dos princípios da segurança e estabilidade das relações jurídicas, a interrupção da prescrição por prazo indeterminado não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico.

4. Recurso especial desprovido.

**RMS 22439 / RS**

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 2006/0169835-0

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

Julgado em 07/12/2010 - Publicado no DJe 10/02/2011

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. OFICIAL DE REGISTROS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE DE CENSURA. DECISÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NÃO-CARACTERIZADA. NOVO RECURSO AO CONSELHO DA MAGISTRATURA. DESCABIMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. **DECADÊNCIA** PARCIAL. RECONHECIMENTO DE **OFÍCIO**.

1. O presente mandamus foi impetrado por Oficial de Registro das Pessoas Naturais contra ato do Corregedor Geral do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do qual não se conheceu de segundo Recurso administrativo, dirigido ao Conselho da Magistratura, e interposto contra Decisão que, no âmbito do primeiro Recurso administrativo, confirmou a aplicação da pena de censura ao autor em virtude da supressão de Parecer ministerial encartado a autos de habilitação de casamento.

2. "É pacífico o entendimento do STJ de que o prazo decadencial para impetração do mandado de segurança não se interrompe nem se suspende em razão de pedido de reconsideração ou da interposição de Recurso administrativo, exceto quanto concedido efeito suspensivo" (MS 15.158/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 1º.9.10).

3. Contra a Decisão da lavra do Sr. Corregedor-Geral de Justiça, que rechaçou o primeiro Recurso administrativo, foi interposto o segundo Recurso que, além de não ser dotado de efeito suspensivo, sequer teve seu mérito examinado em função de falta de previsão legal para seu manejo.

4. Para os assuntos inerentes à Decisão que inadmitiu o segundo Recurso - tais como a ausência ou não de fundamentação e a discussão sobre o seu próprio cabimento -, o prazo decadencial de 120 dias para a impetração do writ deve ser computado a partir da Decisão que não conheceu desse inconformismo, daí porque o mandado de segurança mostra-se tempestivo, o que permitirá a análise desses tópicos.

5. Já para os temas que guardam correlação com a sanção aplicada e o procedimento administrativo que a pressupôs - todos os demais, como irregularidade da portaria que instaurou a sindicância, ausência de advogado, falta de razoabilidade da pena, indevida inversão do ônus da prova, dentre outros -, o marco inicial para o manejo do mandamus começou a ser contado a partir da Decisão que rejeitou o primeiro Recurso, provido de efeito suspensivo.

6. Em 13.7.05, começaram a correr os 120 (cento e vinte) dias para que fosse apresentado o mandado de segurança voltado contra todas as questões diretamente relacionadas com o procedimento administrativo e

a aplicação da pena de censura; sabendo-se que a protocolização do mandamus deu-se em 29.12.05, impositivo o reconhecimento da **decadência** nesse particular.

7. A **decadência** reveste-se da qualidade de matéria de **ordem pública** e, por conseguinte, não há óbice ao seu reconhecimento de **ofício** em Recurso ordinário. Precedentes.

8. O recorrente sustenta que a Decisão administrativa impugnada por meio do writ desrespeitou o art. 93, IX, da Constituição Federal, uma vez que se restringiu a acolher o Parecer elaborado para não conhecer do Recurso direcionado ao Conselho da Magistratura, sem desenvolver fundamentação específica, ou seja, sem evidenciar devidamente os elementos que formaram seu convencimento.

9. A Decisão administrativa do Corregedor-Geral de Justiça empregou a chamada motivação *per relationem* - isto é, valeu-se integralmente das razões lançadas no Parecer da Juíza Corregedora para não conhecer do Recurso -, técnica essa que não é vedada, tampouco importa ausência de fundamentação desde que o decisum se reporte a manifestações ou peças processuais que contenham os motivos, de fato e de direito, a amparar a conclusão judicial esposada, como na espécie.

10. Coube ao Juiz Direito do Foro a instauração da sindicância e a prolação do decisório que aplicou a penalidade de censura ao recorrente, a teor do art. 18, I e II, da Lei Estadual nº 11.183/98 combinado com os arts. 37 e 38, da Lei Estadual nº 8.935/94. Assim sendo, conforme o art. 50, XIV, do Regimento Interno da Corte Estadual, é admissível Recurso endereçado ao Corregedor-Geral da Justiça, corretamente apreciado.

11. De acordo com o art. 47, X, "c", também do Regimento Interno do Tribunal a quo, é viável a interposição de Recurso ao Conselho da Magistratura tão somente contra decisões originárias ao Corregedor-Geral de Justiça, o que não é o caso dos autos, daí porque revela-se incensurável o ato que não conheceu da segunda insurgência administrativa.

12. Recurso ordinário não provido.

Conforme relatado anteriormente, exige-se, neste processo administrativo fiscal, o imposto estadual no valor de R\$601.807,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia.

Observe que, conforme indicado na descrição dos fatos da peça inicial, este lançamento tributário foi efetuado em decorrência de renovação do procedimento fiscal, porque o Auto de Infração anteriormente lavrado contra o contribuinte foi julgado nulo pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no acórdão CJF nº 0088-12/09 em voto proferido pelo Conselheiro Fauze Midlej.

Faz-se necessário, então, que sejam trazidas as razões pelas quais a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do Auto de Infração anterior (nº 206844.0002/07-9) e, a partir daí e em consonância com a dicção do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, verificar se realmente decaiu, ou não, o prazo decadencial para que o Estado da Bahia pudesse constituir o crédito tributário.

A Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09) encontra-se a seguir transcrita:

“Acompanho o Parecer da ilustre procuradora fiscal, pois o resultado da diligência realizada pela COPEC trouxe elementos esclarecedores para caracterizar a nulidade da ação fiscal. Fato relevante a destacar é a comprovação de que a fiscalização adotou a amostragem como método para a apuração da infração, provocando insegurança na fixação da base de cálculo, ferindo os princípios constitucionais de segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório. Também desconsiderou a fiscalização a diferenciação do destinatário da mercadoria, condição essencial para a apuração da base de cálculo.

Além desses aspectos, os próprios auditores autuantes, por ocasião da diligência, informaram que com arquivos magnéticos, em procedimento não presencial, apuraram diferenças de imposto, que não resultaram em explicação detalhada da forma de apuração, restando, assim, o meu convencimento de insegurança da autuação.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, julgar NULO o Auto de Infração, com a recomendação de renovação da ação fiscal a salvo das falhas identificadas na diligência e no Parecer da ilustre procuradora da PGE/PROFIS”.

Observe que, no decorrer da instrução do Auto de Infração anteriormente lavrado (nº 206844.0002/07-9), foi determinada, pela 2ª Instância, a realização de diligência, a qual foi respondida pelos próprios autuantes. Em seguida, manifestaram-se o recorrente e a PGE/PROFIS. A seguir, transcrevo o que ocorreu naquele processo administrativo fiscal, conforme o Relatório do Acórdão:

“Como, na assentada de julgamento, foram suscitadas algumas dúvidas quanto à constituição do crédito tributário, a CJF decidiu, por unanimidade, remeter o processo ao órgão de fiscalização especializado COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis, para atender aos questionamentos formulados, conforme abaixo:

1 – Consta nos demonstrativos anexados pelos autuantes (fls. 9 a 225) que o autuado efetuou remessas de produtos a contribuintes destinatários finais (consumidores) e a contribuintes revendedores. **Pergunta:** o cálculo do ICMS – ST não é diferenciado em função do tipo destinatário, visto que a MVA (margem de valor agregado) só é aplicável às operações destinadas à revenda? Não é necessário se fazer a separação do tipo de destinatário nos demonstrativo que servem de suporte à autuação?

2 – **Pergunta:** já não se encontra incluso nos preços praticados pela Petrobrás Distribuidora o ICMS que incidiu no Estado de origem, no caso Espírito Santo, correspondente às etapas de circulação anteriores à remessa para o Estado da Bahia? Considerando que o ICMS é um imposto de repercussão econômica, ou seja, em que o contribuinte de direito recupera no preço pago pelo adquirente (contribuinte de fato) o imposto incidente nas etapas anteriores, como se opera recuperação financeira do ICMS pela Distribuidora do imposto que foi recolhido por substituição tributária ao Estado de origem dos combustíveis derivados de petróleo?

3 – **Pergunta:** se a acusação fiscal é tão-somente, a falta de inclusão do ICMS na base de cálculo e considerando que a remessa informada no relatório elaborado pela Distribuidora se encontravam amparadas pela imunidade constitucional, essa inclusão do imposto no valor da operação não seria da competência da Refinaria, por ocasião da elaboração dos cálculos do imposto a ser repassado à Bahia?

4 – O Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula 3ª, ao se referir às operações interestaduais, prescreve que a base de cálculo é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente e, na falta deste preço, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado. Já no § 8º da mesma cláusula do Convênio, ao se referir às operações internas, estabelece que ao preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o §1º, deverá ser incluído o respectivo ICMS. Mais à frente, na Cláusula 4ª do mesmo Convênio, há disposição expressa quanto às operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, prescrevendo regra de que a base de cálculo é o valor da operação, desde que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores. **Solicitação específica:** considerando a multiplicidade de normas que regem a matéria em discussão, e as especificidades das fiscalizações desenvolvidas nas empresas que promovem comercialização de combustíveis derivados de petróleo, pede-se que sejam apontadas as diferenças, em termos quantitativos, das operações internas e interestaduais no que se refere o cálculo do ICMS “**por dentro**”, vinculando este entendimento aos fatos relatos pelos autuantes e pelo recorrente no presente processo.

Em atendimento a diligência acima proposta, fls. 807/808, os autuantes Andrés Miguel Estevez Moreira e João Laurentinho de Magalhães Filho responderam conforme abaixo:

“1 - Efetivamente o cálculo do valor do imposto deve ser diferenciado em função do tipo do destinatário, bem como da infração constatada, utilizando-se a MVA para apuração da base de cálculo do imposto nos caso de revenda de combustíveis, e nos casos de venda de produtos para uso e/ou consumo, o cálculo deverá ocorrer a partir de preço cobrado incluindo aí o “ICMS por dentro”.

Cada tipo de infração tem a sua cominação legal e específica.

No caso específico do lançamento, esta fiscalização trabalhou as diferenças apuradas a menos do valor do imposto, resultantes da metodologia errônea adotada pelo remetente para esse cálculo.

Citamos como exemplo os dados abaixo:

DATA DE EMISSÃO	NÚMERO N.FISCAL	FINALIDADE	FLS. PAF	VALOR CALCULADO	VALOR REPASSADO	DIFERENÇA APURADA
03/04/2003	368809	Consumo	420	13.071,98	8.102,78	4.969,20
03/04/2003	368815	Consumo	421	7.971,18	4.940,79	3.030,39
04/04/2003	368955	Revenda	424	3.066,21	3.009,57	56,64
04/04/2003	368916	Consumo	425	3.426,38	2.775,31	651,07
04/06/2003	378103	Consumo	440	10.885,77	7.313,58	3.572,19
09/07/2003	383301	Consumo	446	3.654,72	3.033,33	621,39

Deste modo, a infração apurada independe do tipo de contribuinte e tratou, conforme o Auto de Infração, de retenção e recolhimento do valor do **ICMS-ST a menos**, o qual foi apurado mensalmente nota a nota, e indicando o tipo/finalidade do destinatário, e ao final de cada mês demonstração do:

ICMS ST CALCULADO TOTAL

(-) Valor informado nos Anexos V ou III

- (-) Fundo de pobreza da gasolina informado nos anexos V ou I
- (-) Recolhimento complementar fundo de pobreza da gasolina
- (-) Recolhimento complementar (1187) diesel e/ou gasolina
- (-) ICMS retido (Registro 53)
- (=) Diferença apurada a menos

Devemos registrar que realizamos uma fiscalização não presencial com fulcro na Cláusula 9ª do Convênio ICMS 81/93 – Normas Gerais da Substituição Tributária. Fiscalizamos as operações realizadas do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia baseado nas informações constantes dos arquivos magnéticos na forma do Convênio ICMS 57/95, e demais dados existentes nos Banco de Dados da SEFAZ. Realizamos batimentos relativamente aos valores recolhidos e repassados. Testamos por amostragem as operações realizadas. Ressaltamos que o contribuinte não informou o valor do ICMS-ST no campo registro tipo 53. Apenas o mencionou no corpo da nota fiscal, daí termos efetuados o recálculo do ICMS-ST de todas as operações nota a nota, resumindo mês a mês, deduzindo os valores recolhidos e repassados para encontrarmos as diferenças a título de retenção a menos do ICMS. Como recalculamos o valor correto que deveria ser repassado, deduzimos também o valor lançado através do Auto de Infração 206949.0014/05-2 conforme Demonstrativo Resumo de Fls. 8 deste PAF.

- 2 - Recuperação financeira opera-se com o preenchimento correto do Anexo III. O Convênio ICMS 03/99 estabelece os mecanismos de repasse, ressarcimento e complementação do valor do imposto.
- 3 - Não. No primeiro momento a Refinaria vendeu combustível para Distribuidora estabelecida na mesma unidade federativa. Inicialmente fez retenção do valor do imposto para o competente repasse para essa UF (no caso o Estado do Espírito Santo). Acontece que a Distribuidora realizou operações de vendas desse combustível para contribuintes estabelecidos em outras UF. Daí, cabe à Distribuidora efetuar os cálculos corretamente do ICMS e informa a Refinaria para que esta deduza do valor a repassar para o Estado de origem e o transfira para o Estado de destino. Caso o valor a repassar seja inferior ao correto a Distribuidora fará a complementação do imposto e efetuará o recolhimento desse imposto através GNRE.
- 4 - Na presente fiscalização, tivemos acesso, apenas, às operações interestaduais, do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia. Assim, as operações internas, nesta fiscalização, referem-se às realizadas no Estado de Espírito Santo.

As operações interestaduais referem-se às realizadas exclusivamente para o Estado da Bahia e os demonstrativos de fls. 9 a 225 espelham a realidade.

Deste modo, as diferenças apuradas já se encontram relacionadas nos aludidos demonstrativos”.

O recorrente manifesta-se às fls 815/817 sobre o resultado da diligência, conforme segue, em síntese:

1. no item 1 o auditor confirmou que efetivamente o cálculo do imposto deve ser diferenciado em função do tipo de destinatário; mas, no entanto, contradizendo a sua primeira afirmação, frisou que a fiscalização trabalhou apenas as diferenças apuradas, sem explicar como foi realizado o cálculo para concluir que há diferença e como foi calculada a MVA em cada caso;
2. o auditor só fez afirmar que efetivamente não foi levada em consideração a diferença de cálculo para cada destinatário e frisou que o valor apurado independe de contribuinte e que foram apurados, “pasmem, através de amostragem!”;
3. além disso afirma que, o diligente, que não levou em consideração o destinatário para cálculo da MVA, também não esclareceu qual a base de cálculo utilizada para se concluir como constatou o pagamento do ICMS-ST a menor;
4. resta evidente a falta de transparência e liquidez do crédito guerreado, fato que fere de morte os princípios da ampla defesa e o contraditório, tornando-o efetivamente inexigível;
5. no item 2 resta inexplicada a pergunta com relação à forma de recuperação financeira, vez que o auditor em nenhum momento soube explicar as operações existentes, os destinatários envolvidos, os cálculos utilizados em cada situação e como conseguiu, por amostragem, saber se o recorrente recolheu o ICMS-ST a menor através de uma base de cálculo de origem desconhecida;
6. quanto ao item 3, se as remessas estão amparadas pela imunidade, a inclusão do imposto no valor da operação é da refinaria por se posicionar na origem de toda a cadeia, conforme disposto no art. 11 do Convenio ICMS 03/99;
7. a resposta ao item 4 só reafirma que a fiscalização foi realizada sem um estudo apurado das operações realizadas pelo recorrente, pois, conforme afirmou o próprio auditor, a fiscalização foi feita por amostragem e apenas em relação a operações interestaduais, apesar da multiplicidade de normas que regem a matéria, bem como, da quantidade de operações realizadas com destinatários diversos e com diferentes formas de cálculo;
8. chama a atenção para a obscuridade na fiscalização, fato que se reflete nas perguntas realizadas, e não

respondidas, impedindo o recorrente de exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.

9. requer a nulidade do Auto de Infração, em face dos atos administrativos desprovidos dos elementos necessários para determinar com clareza e segurança a infração, e consequentemente, que preterem o direito de defesa.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS, a Dra. Maria José Sento-Sé volta a se manifestar, opinando pelo provimento do Recurso Voluntário e consequentemente pela nulidade do Auto de Infração, com a seguinte fundamentação:

1. da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera presentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido;
2. as arguições de nulidades devem ser acolhidas posto que resta evidente no trabalho da diligência realizada a presença de falhas na apuração da base de cálculo, importando na imprecisão da imputação fiscal;
3. a fiscalização foi executada por amostragem, o que, sem margem de dúvida, provoca insegurança na fixação da base de cálculo do tributo e restringe os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;
4. o autuante não realizou no cálculo do tributo a essencial diferenciação em função do tipo de destinatário, o que gera mais insegurança e dúvida na caracterização da infração fiscal;
5. o Auto de Infração deve ser declarado nulo e imediatamente refeito pela autoridade competente a salvo de falhas relativas à fixação da base de cálculo e determinação da sujeição passiva para efeito do cálculo do ICMS-ST.

A procuradora do Estado, Dra Sylvia Amoêdo manifesta-se pela ratificação do Parecer da ilustre colega, por entender como correta a sua fundamentação”.

O artigo 173 do CTN prevê o seguinte:

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

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

**II** - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (grifos não originais)

Portanto, para que seja possível a aplicação da regra insculpida no inciso II do artigo 173 do CTN, acima transcrito, é preciso que a declaração de nulidade do lançamento tributário anterior tenha sido decorrência da existência de vício formal. Cabe, neste instante, efetuar a distinção entre vício formal e material e, para isso, parece-me oportuno que seja trazido a este voto alguns excertos do excelente Parecer exarado em 14/07/09, pela procuradora assessora especial do Procurador Geral do Estado, Dra. Cláudia Magalhães Guerra, em resposta a uma Consulta acerca da Decadência encaminhada por mim, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual (Parecer PA-CMG-92-2009 no Processo nº PGE2009168051):

“(…)

#### **IV.7. Anulação de lançamento de ofício anterior.**

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

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

Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria<sup>1</sup>, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.

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

<sup>1</sup> GUERRA, Cláudia Magalhães. **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO & SUA INVALIDAÇÃO**, Editora Juruá, 2a edição, p. 172/173

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

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

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

Por conseguinte, atento ao problema da hierarquia, Luís Cezar Souza de Queiroz<sup>2</sup> observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.

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

Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, “as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 1ª – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2ª – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo”<sup>3</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

<sup>2</sup> *Sujeição Passiva Tributária*, p. 68-69.

<sup>3</sup> *Teoria Pura do Direito*, p. 256.

<sup>4</sup> *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, p. 23.

Walter Barbosa Corrêa<sup>5</sup> aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de competência objetiva (*ratione materiae*) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 18. São nulos:

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

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

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

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

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

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

<sup>5</sup> Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo. *Revista de Direito Tributário* n. 01, p. 37.



*Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>6</sup> observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positividade normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal<sup>7</sup>.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“(…) Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado” (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaques acrescidos).*

<sup>6</sup> Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 123.

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

*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.”*

*Como vimos pela transcrição do relatório e do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no CJF nº 0088-12/09, no Auto de Infração nº 206844.0002/07-9, anteriormente lavrado e julgado NULO pelo CONSEF, foi detectada a presença de diversos equívocos cometidos pelo autuante no que se refere à metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, que não guardou consonância com a previsão legal, além de não ter ficado claro como os agentes fazendários obtiveram determinados valores inseridos nos papéis de trabalho.*

*Na resposta à diligência determinada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, os autuantes confirmaram que: a) realizaram o trabalho à distância, por meio dos arquivos magnéticos, sem terem analisado os documentos fiscais para se certificarem da integridade dos dados; b) fizeram a verificação das operações de vendas por amostragem; c) não fizeram a separação entre as operações destinadas a consumidores finais ou a revendedores, apesar de o cálculo do tributo ser diferenciado para cada caso.*

*Os vícios detectados impregnaram de tal incerteza o real montante da base de cálculo e do valor do imposto, que os julgadores e a PGE/PROFIS concluíram ter havido cerceamento ao direito de defesa do autuado, vícios esses impossíveis de serem sanados naquela autuação, o que demandaria, em princípio, a feitura de um novo lançamento.*

*Ficou óbvio, a meu ver, que o Auto de Infração anterior foi julgado nulo pela constatação de existência de **vício material**, concernente à incerteza quanto ao montante da base de cálculo do tributo (ou base impositiva). A natureza **material** da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor total do tributo lançado no presente Auto de Infração (R\$601.807,87) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior (R\$1.957.310,96), o que não aconteceria se o vício determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal.*

*Na verdade, o presente lançamento tributário é decorrente de uma **nova ação fiscal** e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, como indicado pelos agentes fazendários, posicionamento que é confirmado pelo seguinte:*

- 1. os autuantes sequer juntaram a este Auto de Infração as peças processuais da autuação anterior (ainda que em fotocópias), o que seria indispensável para avaliação do que foi modificado de uma ação fiscal para outra;*
- 2. enviaram ao contribuinte, em 20/01/10, uma nova Intimação solicitando cópias das notas fiscais arroladas em anexo integrante da Intimação (fls. 5 a 13), o que foi atendido pelo contribuinte (fl. 14);*
- 3. elaboraram, com base nos documentos que foram fornecidos em janeiro de 2010 pelo sujeito passivo, novos demonstrativos, os quais são datados de 10/03/10 (fls. 19 e 20, 38 e 39, 58 e 59, 77 e 78, 104 e 105, 132 e 133, 156 e 157, 175 a 177, 194 e 195, 212, 227 a 238, 269 e 270).*

*Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/12/08, no que concerne aos fatos geradores do exercício de 2003 e até o dia 31/12/09, pertinente ao exercício de 2004. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, só me resta julgar insubsistente a autuação.*

*Ressalto, por último, que, apesar de a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09), tal recomendação não seria suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional, daí porque a renovação deveria atentar para o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.*

*Ante todo o exposto, considero **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do presente Auto de Infração, por ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário.”*

Tal como ocorrido no voto acima transcrito o presente lançamento não se reveste de um simples refazimento da ação fiscal, como de forma equivocada se posicionaram o autuante e a Junta de Julgamento, mas, sim, de uma nova ação fiscal, em razão do que segue:

- 1- No Auto de Infração anulado, o crédito tributário reclamado foi no valor de R\$300.489,83 enquanto no presente o lançamento de ofício atingiu o montante de R\$1.087.553,10. Portanto, estão incluídos novos elementos não considerados na fiscalização anterior, alterando, de forma significativa, a mensuração do valor da base de cálculo.
- 2- O autuante não se limitou a corrigir os equívocos assinalados pelo julgamento anterior, visto que, em 05/07/2010 expediu intimação fiscal ao contribuinte / recorrente para apresentação dos livros e documentos fiscais e contábeis do exercício de 2003;
- 3- Não foram juntados aos autos os papéis de trabalhos que resultaram na lavratura do Auto de Infração anterior, a fim de que se pudesse avaliar e comparar os elementos que resultaram em significativa alteração no valor apurado a título de base de cálculo, bastante superior ao considerado no Auto de Infração anterior.
- 4- Os demonstrativos sintéticos de fls. 23 e 26, além de estarem sem data, não contém assinatura do autuado, comprovando a entrega dos mesmos ao recorrente.

Os fatos acima, como já dito, demonstram claramente que se trata de uma nova ação fiscal e revelam que o vício que maculou o Auto de Infração foi de natureza material, já que o autuante não se limitou a uma mera reprodução, com as devidas correções, do Auto de Infração anterior, e, sim, lavrou outro, com imputações e bases de cálculo diferentes.

Nesta ótica, acompanho o entendimento do i. relator que deve ser aplicada a regra prevista pelo art. 173, I do CTN ao invés daquela expressa pelo inciso II do mesmo artigo. Assim, considerando que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2003, o Fisco teria até o dia 31/12/2008 para lançar, de ofício, tributo eventualmente devido em relação àquele exercício. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 23/07/2010, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário indicado no presente Auto de Infração.

Ante todo o exposto voto pela IMPROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232856.0005/10-5, lavrado contra **POSTO SANTA RITA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS