

**A. I. N°** - 206954.0001/12-9  
**AUTUADO** - COMERCIAL DE CEREAIS NUNES LTDA.  
**AUTUANTE** - IONE ALVES NUNES  
**ORIGEM** - INFAZ V. CONQUISTA  
**INTERNET** - 17.08.2012

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0182-02/12

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. 3. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. 4. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DA DME. Operada a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo. Vícios ocorridos na metodologia adotada, em desacordo com a legislação, e as modificações efetivadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo arbitrada, o que levou à nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, e, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, a Fazenda Estadual poderia ter exercido seu direito até o dia 31/12/2010. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 29/12/2011, operou-se a decadência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2011, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$34.871,36, em razão de:

Infração 01 - 07.03.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, no valor histórico de R\$10.844,99, por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Conforme Levantamento Fiscal de Antecipação e/ou Substituição Tributária nas Entradas (fls. 9 e 10) e cópias das Notas Fiscais capturadas através do SINTEGRA por ordem cronológica à partir da folha 19 a 228 do PAF".

Infração 02 - 07.03.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, no valor histórico de R\$965,75, por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Conforme demonstrativo do Levantamento Fiscal de Antecipação Parcial (fls. 13 a 16) e cópias das Notas Fiscais capturadas através do SINTEGRA por ordem cronológica a partir das folhas 19 a 228 do PAF.

Infração 03 - 05.05.01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Ficou comprovada a omissão de saídas de mercadorias que foram realizadas para acobertar entradas de mercadorias, referente às quais, as notas fiscais não foram arquivadas e não foram lançadas na DMEs e nos livros Caixas no exercício de 2003 e 2004, o que autoriza a cobrança de imposto por presunção de omissão de receita. As Notas Fiscais não computadas foram identificadas através do Sistema SINTEGRA e lançadas na Planilha de Cálculo da omissão de receitas (fls. 11 a 16 do PAF), e cópias das Notas Fiscais capturadas através do

Sistema SINTEGRA por ordem cronológica à partir da folhas 19 a 228 do PAF. Em razão das irregularidades destacadas o imposto devido foi exigido sem o tratamento tributário do Regime SIMBAHIA. Foram utilizados os critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal de apuração, sendo concedido o crédito de 8% sobre o valor das saídas omitidas, conforme art. 408-L, V e VII, c/c o art. 408-S, § 1º RICMS/BA. Anexa cópias das DMEs 2003 e 2004, livros Registros de Entradas de Mercadorias e Livros Caixas relativos aos exercícios 2003 e 2004. Como ICMS devido no valor histórico de R\$ 10.703,73.

Infração 04 - 16.05.26 - Omitiu entrada de mercadorias no estabelecimento nas informações Econômico-Fiscais apresentadas através da DME (Declaração do Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). Conforme demonstrativo de Omissão nas entradas de mercadorias às fls. 17 e 18 e cópias das Notas Fiscais capturadas através do SINTEGRA por ordem cronológica a partir da folhas 19 a 228 do PAF". Sendo aplicada multa no valor histórico de R\$12.356,89.

Consta do campo Descrição dos Fatos, que Ordem de Serviço foi emitida com base no despacho às folhas 992 do PAF nº 298962.0003/07-3 e Acórdão CJF nº 0307-12/10, exarada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, do CONSEF, atendendo a necessidade de renovação do procedimento fiscal, conforme artigo 156 do RPAF/99.

O autuado apresentou impugnação, fls. 369 a 380, inicialmente requerendo o apensamento do PAF nº 298962.0003/07-3, em relação ao qual foi renovado o lançamento tributário, com o fim de possibilitar o fiel conhecimento dos fatos e da argumentação expendida na presente impugnação.

Frisa que o autuante cometeu diversos equívocos que deverão determinar o julgamento pela improcedência total do auto de infração, conforme razões fáticas e jurídicas a seguir expostas.

Alega decadência, salientando que o auto de infração trata-se da cobrança relativa a fatos geradores do ano de 2003 e 2004, já objeto de autuação anterior tombada sob o nº 298962.0003/07-3, cujo Acórdão CJF nº 0307-12/10 julgou pela nulidade do auto de infração, reconhecendo a falta de liquidez e certeza do lançamento consubstanciada em vícios materiais que interferem diretamente no cálculo do imposto. Como ficou claro pelo acórdão referido, havia "dúvida quanto aos valores que seriam devidos".

Assegura que os vícios materiais, relativos, inclusive, à apuração da base de cálculo, foram evidenciados pelas impugnações apresentadas e amplamente reconhecidos, tanto pela Junta de Julgamento Fiscal, quanto pela Câmara de Julgamento Fiscal. O Acórdão JF nº 0325-03/09 (fl. 969 do PAF nº 298962.0003/07-3) parte do pressuposto que o autuante realizou mudanças ilegais nos códigos e feições das infrações, acrescentou outras não constantes do auto de infração original e por essas, e outras razões, reconheceu a falta de liquidez e certeza quanto ao efetivo débito a ser exigido, impondo-se ao autuante comprovar com segurança o imposto devido e exatidão dos cálculos. Ou seja, a Junta de Julgamento Fiscal reconheceu diversos vícios materiais - relativos à apuração do tributo - e por isso, anulou o lançamento.

Destaca que a Câmara de Julgamento Fiscal, por sua vez, corroborou a nulidade em questão, citando à fl. 985 do referido PAF - a Súmula nº 01 do CONSEF, segundo a qual *"é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para apuração do tributo"*.

Frisa que não restam dúvidas que houve equívocos do autuante, uma vez que as decisões administrativas que anularam o lançamento não deixam dúvidas que a anulação deveu-se a erros irremediáveis quanto à apuração da base de cálculo, sendo nítido o erro material que não poderia ensejar a aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional ao presente caso. Com efeito, somente reabre-se o prazo decadencial para lançamento quando se tratar de anulação do lançamento anterior por vício formal, o que não foi a hipótese dos autos.

Argumenta que o lançamento eivado por vício formal é aquele que contém falta ou irregularidade quanto a requisitos de forma prescritos na legislação tributária, enquanto o

lançamento passível de ser anulado por vício material é, justamente como na presente hipótese, aquele eivado de vício que prejudique a perfeita caracterização da obrigação tributária, infração e sujeito passivo. Dessa forma, a anulação por vício formal reabre o prazo decadencial, tão-somente, para permitir ao Fisco que, sanando o respectivo vício, salve o crédito tributário.

Aduz que a legislação tributária proíbe, todavia, aos agentes públicos do Fisco a realização de novos lançamentos em valores diferentes do anterior, porque, se assim ocorrer, evidencia-se que a anulação anterior não terá ocorrido por mero vício de forma, mas por erro material e, assim sendo, a renovação deverá observar o prazo decadencial iniciado a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 173, I, do Código Tributário Nacional).

A fim de corroborar com suas conclusões sobre a anulação por vício material transcreve doutrinário sobre o tema, em que se demonstra que a correção do vício formal implica em inalterabilidade do lançamento anterior.

Reitera que a aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional à espécie é evidentemente errônea, uma vez que o auto de infração nº 298962.0003/07-3 foi anulado por vício material e não formal, sendo impossível aplicar-se a regra do art. 173, II, do Código Tributário Nacional e, impondo-se, com fulcro no art. 173, I, do Código Tributário Nacional julgamento pela decadência do lançamento tributário em sua completude.

Ressalta que quando a Câmara de Julgamento Fiscal anulou por vício material o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração nº 298962.0003/07-3, determinando a repetição dos atos a salvo de falhas, olvidou-se que, em 08/09/2010 (data da sessão), não havia mais prazo para lançar, até mesmo, o período de apuração mais recente relativo a dezembro de 2004, cujo prazo decadencial esvaiu-se em 01/01/2010.

Conclui que o lançamento em questão deverá ser julgado improcedente pelo reconhecimento da extinção do crédito tributário pela decadência, na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Argui nulidade por cerceamento do direito de defesa quanto ao cálculo da infração 01, uma vez que nos demonstrativos não há a indicação completa da descrição dos produtos com os respectivos NCM, a fim de possibilitar à defesa, verificar a correção dos cálculos relativos à antecipação total das entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que a baixíssima qualidade reprográfica das cópias de notas fiscais entregues ao Impugnante determina sua elegibilidade, impossibilitando a defesa pela conferência dos cálculos.

Com o título de “2.4. *INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO RELATIVO À VÁRIAS NOTAS FISCAIS QUE NÃO CONSTAVAM DO AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO.*”, a defesa tece comentários sobre do auto de infração anterior.

Prosseguindo, requer nulidade da infração 04 por não constar do Auto de Infração originário, pois não se consignou qualquer infração com a descrição e codificação constante da infração 04, razão pela qual um lançamento para mera correção de vício formal (o que se deixou claro não ser o caso em tópico antecedente sobre decadência) não poderia acrescentar a infração 04, sob pena de nova nulidade material.

Argüiu nulidade da infração 03, alegando vício material por falta de aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, destacando que os balizamentos sequer poderão ser trazidos aos autos pela Impugnante, uma vez que se trata de lançamento sobre período decaído, em relação aos quais não mais mantém a guarda de documentação fiscal.

Outra argüição de nulidade se refere a falta de comprovação que o impugnante recebeu as mercadorias consignadas nas notas fiscais supostamente não registradas, alegando que restou demonstrado no PAF nº 298962.0003/07-3 que pessoas inescrupulosas fizeram uso dos dados cadastrais da impugnante para realizarem compras, imputando-as falsamente a terceiros, no caso, à Impugnante. Não houve, nesse sentido, nenhuma investigação do Estado da Bahia, apesar de devidamente provocado, relativamente a tais fatos, trazendo aos autos respostas efetivas.

Entende que o que importa nessa oportunidade é a demonstração das falhas inerentes aos procedimentos fiscais de captura de notas fiscais pelo SINTEGRA, como ocorreu na presente hipótese, sem outros elementos que permitissem ao Fisco comprovar que, efetivamente, fora o Impugnante o real destinatário das aquisições documentadas, transcrevendo ementa do Acórdão JF nº 0800/00 e trecho do Acórdão JF nº 0277-01/11, o qual entende ser esclarecedor para o caso.

Argumenta que há absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa por descumprimento da obrigação principal, citando o disposto no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96: *"a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator"*.

Assevera que foi justamente isso que ocorre entre a infração 4, relativa à cobrança de multa de 5% pela suposta falta de registro de nota fiscal na DME e as demais obrigações relativas à falta de pagamento da antecipação total e à omissão de saídas, apurada relativamente à falta de registro das respectivas notas fiscais. Desse modo, deverá haver diligência fiscal para verificação das notas fiscais referidas na infração 04 que foram objeto de outros itens da autuação, excluindo-se as multas por descumprimento da obrigação acessória (infração 04), relativamente às notas objeto de outras infrações.

Ainda em relação a infração 04, aduz que é im procedente em relação a nota fiscal nº 9.221, relativa à aquisição de veículo para compor o ativo imobilizado adquirido por meio de consórcio, conforme observações da nota fiscal e documentos já juntados no PAF nº 298962.0003/07-3 às fls. 587 a 590, ressaltando que atipicidade da infração é manifesta à medida que o art. 42, XII-A, da Lei nº, 7.014/96 define a multa pelo descumprimento da obrigação acessória nos seguintes termos: *"XII-A - 5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME)"*, de modo que a tipicidade da conduta do impugnante impõe a falta de registro de notas fiscais relativas a entradas de mercadorias, não sendo possível a cobrança pela entrada de bens do ativo imobilizado, como ocorre na presente hipótese, quanto à Nota Fiscal nº 9.221, de 03/10/2003.

Prossegue alegando im procedência das infrações 01, 02 e 03, aduzindo que se verifica nos demonstrativos relativos às infrações 01, 02 e 03, trata-se da cobrança, respectivamente, de ICMS por antecipação total, antecipação parcial relativamente a notas fiscais que não constaram nas DME's e omissão de saídas apuradas por suposta falta de registro nas DME's.

Frisa que analisando os demonstrativos fiscais é possível verificar a existência de extenso rol de notas fiscais cobradas nas infrações 01, 02 e 03 que não constam da infração 04, indicando a necessidade de excluí-las das infrações 01, 02 e 03, diante da demonstração que não constam do rol de notas fiscais omitidas na DME.

Afirma que as notas fiscais cobradas nas infrações 01, 02 e 03 que não constam da infração 04, estando, portanto, nas DMEs são as seguintes: 108386, 57658, 135711, 55688, 60481, 110805, 121258, 123608, 76141, 265184, 256576, 20899, 271484, 150225, 154998, 156065, 373917, 157904, 134216, 138137, 140521, 86335, 86336, 396407, 165856, 76156, 23148, 399410, 141805, 88453, 143139, 830585, 155189, 289109, 156560, 374010, 377427, 161672, 163092, 390719, 390720, 412, 765, 412767, 412766, 395377, 395378, 78334, 305841, 98468, 404154, 404212, 175691, 178527, 188644, 411945, 411946, 415635, 160527, 86445, 321219, 86446, 421268, 421269, 102498, 197338, 188942, 190245, 425757, 163885, 195121, 435522, 435497, 196632, 105690, 439403, 439404, 201456, 198866, 167529, 202968, 168058, 338965, 95006, 168614, 23337, 169149, 208092, 448735, 448734, 201639, 92225, 210013, 170415, 95811, 453981, 453980, 209930, 204082, 212035, 213098, 173506, 466423, 119876, 470007, 470072, 470016, 113203, 129988, 64884, 289109, 40497, 78334, 305841, 6978, 86445, 321219, 86446, 338965, 92225, 49236, 106372, 185898, 119876 e 103324.

Ao final, requer que seja reconhecida a extinção do crédito tributário em razão da decadência e, não sendo reconhecida a decadência, seja reconhecida a im procedência pelas razões fáticas e

jurídicas, quanto às nulidades e matérias de mérito, arguidas na presente impugnação. Requereu, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal.

O autuante em sua informação fiscal, fls. 384 a 390, faz uma síntese das alegações do autuado, argumentando que as alegações defensivas são apenas protelatório, conforme demonstrará. A exemplo, quando alega inconsistências na ação fiscal ora desenvolvida, em nenhum momento demonstra ter confrontado todas as mercadorias relacionadas nas planilhas anexas (folhas 09 a 18 do PAF) a fim de comprovar suas alegações, limitando-se a argumentar vagamente sobre o que julga ser irregular, destacando texto transcrito de sua Defesa, à folha 378 do PAF:

*‘Desse modo, deverá haver diligência fiscal para verificação das notas fiscais referidas na infração 04 que foram objeto de outros itens da autuação, excluindo-se as multas por descumprimento da obrigação acessória (infração 04), relativamente às notas objeto de outras infrações’.*

Argumenta que como as referidas notas fiscais encontram-se devidamente anexadas ao Auto, caberia ao autuado realizar as verificações cabíveis, identificando objetivamente os elementos dos quais discorda, apontando os erros aludidos. Assim não procedendo, sua argumentação é meramente retórica vazia.

Em relação a decadência alegada pela defesa, observa que a declaração da nulidade do procedimento fiscal - retornando o prazo decadencial ao limite de 5 anos para a constituição do crédito tributário pelo fisco – está alicerçado na identificação de erros formais notórios relacionados à objetiva demonstração dos elementos que evidenciam o *quantum debeatur* omitido, ou seja, fora constatado que os documentos constantes no PAF 298962.0003/07-3, não esclarecem quanto ao método de apuração do imposto lançado pelo autuado. Este foi o motivo da declaração de nulidade efetuada pelo CONSEF em seu julgamento.

Entende que só existiria o vício material alegado pelo contribuinte naquela situação em que houvesse referência à natureza jurídica do lançamento tributário, o que não se aplica uma vez que o objeto da ação fiscal se encontra legalmente amparado no caso concreto. Neste sentido, não há porque concordar com a decadência alegada e sim pedir a subsistência do direito do fisco de efetuar os lançamentos através do PAF 206954.0001/12-9, uma vez amparado na estrita legalidade do ato.

Quanto a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa quanto ao cálculo da infração relativa à antecipação total, destaca, somente duas notas fiscais a exemplo, as cópias das notas fiscais às folhas 76 e 100, números 64.884(20/11/03) e 289.109(06/02/04), comprovando que todas informações relevantes ao correto levantamento fiscal estão legíveis, em nada prejudicando a análise do autuado na sua Defesa. Nas situações onde o NCM das mercadorias não foram destacados por omitidos no próprio documento fiscal, relata-se que a descrição das mercadorias não deixa dúvidas quanto à situação fiscal das mesmas – conforme cópias das notas fiscais relacionadas na planilha 9 e 10 do PAF. Observa que é perfeitamente possível identificar a situação tributária de todas as mercadorias relacionadas, calculando-se o tributo de acordo com estas características em imposto a ser pago por antecipação parcial ou total. Conclui que não procedem as alegações do contribuinte.

Em relação a alegação de inexigibilidade do crédito relativo às várias notas fiscais que não constavam do auto de infração originário, frisa que ao se proceder análise mais acurada das notas fiscais, objeto de lançamento nesta infração, observa-se que apenas foram consideradas aquelas que constavam na planilha original do PAF 298962.0003/07-3, não tendo sido objeto de ação fiscal aquelas que foram posteriormente acrescentadas pelo autuante Egídio Silva, ainda no curso do PAF original, em momento posterior à Defesa. A presente ação fiscal considerou, tão somente, aquelas notas fiscais que o autuante originário havia relacionado quando do lançamento inicial, folhas 400 a 420, cujas cópias das planilhas seguem anexas aos autos e que podem facilmente ser confrontadas com as planilhas posteriores. Assim, inexistente razão ao autuado quanto à alegação de que tenham sido considerado documentos objeto de decadência por não constar do PAF

original. Aqui comprova-se que o autuado limita-se a argumentar, sem produzir as provas inequívocas de suas alegações, vez que não as demonstra.

Relativamente a argüição de nulidade da infração 04 por não constar do auto de infração originário, esclarece que atendendo a necessidade de renovação do procedimento fiscal, coube ao autuante analisar todas as notas fiscais relacionadas na planilha original, realizando criterioso trabalho de selecionar as mercadorias de acordo com a situação tributária das mesmas, aplicando-se a legislação respectiva, detectando as infrações objeto da ação fiscal, amparado pela legislação tributária, com direito, inclusive, de incluir outras infrações que se fizessem necessários ao devido lançamento do crédito tributário. Como já explicitado no item anterior, inexistente razão ao autuado. Alegações protelatórias.

No tocante a argüição de Nulidade por vício material na infração 03 por falta de aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, assevera que na identificação dos valores a serem apurados para o lançamento fiscal em análise, foram aplicados os critérios abaixo, os quais preservam a relação mercadoria tributada x mercadorias isentas/outras:

- a) Quanto às mercadorias isentas/outras constantes nas notas fiscais respectivas – fora aplicado apenas multa de 5% sobre estas em virtude de omissão destas informações na DME;
- b) Quanto às mercadorias tributáveis – foi cobrada a omissão de receita respectiva por presunção de omissão de saídas, assim como a antecipação parcial/substituição tributária cabível. Salienta que são dois fatos geradores distintos, onde a ocorrência do primeiro se dá em momento posterior à ocorrência do segundo.

Sustenta que, pelo que se depreende, não houve prejuízo ao contribuinte, vez que foram consideradas apenas para fins de aplicação da presunção de omissão de receita, as mercadorias tributadas, devendo, portanto, ser mantida a sistemática de apuração demonstrada nos autos. Se o contribuinte melhor analisasse os lançamentos efetuados pelo autuante, também isto se concluiria.

Quanto a argüição de nulidade pela falta de comprovação que o impugnante efetivamente recebeu as mercadorias consignadas nas notas fiscais supostamente não registradas, aduz que o autuado, quando da Defesa ao PAF original, teve a oportunidade e assim o fez, de levantar esta mesma questão, insurgindo-se contra o lançamento do imposto relativo a algumas notas fiscais de que alegava não ser o efetivo destinatário, por alegar ter sido utilizada indevidamente sua inscrição estadual. Desta forma, salientou que foram excluídas desta infração todas as notas fiscais que foram objeto de contestação pelo autuado no PAF originário, uma vez que a empresa as relacionou, comprovando através de declaração do fornecedor de que não era o destinatário efetivo das mesmas. Nestes termos, entende que não há que falar em falta de recebimento das notas fiscais objeto da presente ação fiscal, vez que não foram objeto de dúvida inicial pelo contribuinte, quando se manifestou na defesa ao PAF original.

Destaca que a simples negativa da aquisição dos produtos ou a afirmação de não reconhecimento das Notas Fiscais e das operações mercantis aqui presentes não macula a exigência fiscal do imposto. Ademais, as Notas Fiscais anexadas aos autos servem de prova material da aquisição das mercadorias nelas constantes, onde figuram os Dados Cadastrais da empresa destinatária (endereço, Inscrição Estadual, C.N.P.J...), tornando-se, portanto, inócua a mera alegação do autuado de que não as adquiriu.

Em relação ao argumento defensivo relativo à absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa por descumprimento da obrigação principal, aduz que como já esclarecido anteriormente, a aplicação da multa de 5% recaiu sobre as mercadorias isentas/outras, que não foram objeto de outras autuações, fato constatado se confrontadas todas as planilhas envolvidas, folhas 17 e 18, e as respectivas mercadorias inseridas nas mesmas. Sobre estas mercadorias não houve qualquer cobrança de obrigação principal, fato exposto nas planilhas

anexas. Mais uma vez fica demonstrada a falta de análise acurada do contribuinte sobre as planilhas constantes no auto de infração, perdendo-se no labirinto de suas divagações.

Sobre o argumento da impugnação relativo à improcedência da cobrança de multa de 5% pela falta de registro na DME de nota fiscal relativa à aquisição de bens do ativo imobilizado, transcreve o parágrafo 2º, do artigo 335, do RICMS/BA, como segue: *§ 2º Na DME serão informados os valores das receitas e dos pagamentos ou aquisições, do período do ano em que a empresa esteve enquadrada no SimBahia, bem como os dados relativos aos estoques inicial e final do período considerado, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos valores constantes nos documentos fiscais relativos a operações e prestações ocorridas no período de referência.*

Do exposto, observa que não há ressalva quanto às informações objeto da DME, devendo ser consignadas todas aquelas objeto de receitas e aquisições. Acrescenta que a aquisição de um veículo pelo contribuinte é fato relevante que espelha a situação de suas receitas/despesas, cujo impacto no caixa é de interesse do fisco na medida em que permite a análise da adequação da empresa ao enquadramento SimBahia a que a mesma fazia jus.

Relativa ao argumento da defesa de improcedência da cobrança das infrações 01, 02 e 03, relativamente às notas fiscais supostamente não declaradas nas DMEs que não constam na relação integral de notas não registradas constantes da infração 04, salienta que o próprio contribuinte ressaltou o disposto na lei 7.014/96, artigo 42, § 5º, esclarece-se que as notas elencadas na infração 04, foram apenas objeto de aplicação de multa formal em virtude da característica de sua situação fiscal: isenta/outras. Conforme exposto taxativamente no item 3.4, APENAS foram considerados os documentos fiscais relacionados na planilha original do autuante Egídio Silva, remanescente das contestações originais do contribuinte e cujas cópias seguem anexas às folhas 400 a 420 do presente.

Acrescenta que, sobre tais notas fiscais, ora objeto de ação fiscal, foi lançado o imposto respectivo, de acordo com a situação tributária cabível. Diz ser importante ressaltar que muitas notas fiscais englobavam mercadorias diversas, cuja tributação foram consideradas de acordo com o que dispõe a legislação tributária. Desta forma, apesar de muitas notas terem sido repetidas em infrações diversas, foram consideradas em cada planilha APENAS as mercadorias de acordo com a tributação cabível:

- a) Mercadorias isentas/outras – aplicação de multa formal por omissão na DME;
- b) Mercadorias tributadas – cobrança do imposto de acordo com a situação fiscal de serem estas objeto de substituição total/antecipação parcial, cujo fato gerador se consuma na entrada da mercadoria;
- c) Mercadorias tributadas – cobrança do imposto por presunção de omissão de receitas anteriores, cujo fato gerador se consuma quando da saída anterior de mercadorias.

Conclui que, pelo que foi demonstrado, foi realizado um criterioso trabalho de selecionar as mercadorias de acordo com a situação tributária das mesmas, aplicando-se a legislação respectiva, conforme detalhado nas planilhas anexas. Conseqüentemente, não há que se falar em nulidade das infrações 01, 02 e 03.

Ressalta que, considerando que todas as alegações em matéria de Direito, precisam ser objetivamente comprovadas, foi anexada às folhas 392 a 420, cópia do A. I. nº 298962.0003/07-3 de 26/06/2007 e planilhas no intuito de demonstrar os argumentos da contestação. As cópias das planilhas, originalmente integradas ao mesmo, permitirão melhor análise aos senhores julgadores, quanto aos fatos relacionados, podendo ser confrontadas com as planilhas que embasam o presente Auto de Infração.

Salienta que não foi anexado nenhum documento novo, pois o autuado recebeu cópias do auto de infração original e respectivas planilhas quando da sua ciência em 2007, conforme determina a legislação respectiva, tanto que se manifestou oportunamente em processo de Defesa. Destaca que apenas entendemos que tal procedimento se faz necessário, vez que foram feitas remissões

às planilhas do PAF original pelo autuado, sem que este, objetivamente, demonstrasse as provas de suas alegações, tecendo apenas comentários vagos a respeito.

Ao final, afirma que o Processo Administrativo Fiscal - PAF está acompanhado dos meios de convicção de prova suficientes à manutenção da acusação fiscal, portanto, sustento-o na sua integralidade.

#### VOTO

O Auto de Infração foi lavrado imputando ao sujeito passivo quatro infrações: Infração 01 - Infração - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, por antecipação ou substituição tributária; Infração 02 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Conforme demonstrativo do Levantamento Fiscal de Antecipação Parcial (fls. 13 a 16) e cópias das Notas Fiscais capturadas através do SINTEGRA por ordem cronológica a partir da folha 19 a 228 do PAF; Infração 03 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas e Infração 04 - Omitiu entrada de mercadorias no estabelecimento nas informações Econômico-Fiscais apresentadas através da DME (Declaração do Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

Em sua defesa o sujeito passivo levantou preliminar de decadência, salientando que o Auto de Infração trata-se da cobrança relativa a fatos geradores do ano de 2003 e 2004, já objeto de autuação anterior tombada sob o nº 298962.0003/07-3, cujo Acórdão CJF nº 0307-12/10 julgou pela nulidade da autuação, reconhecendo a falta de liquidez e certeza do lançamento consubstanciada em vícios materiais que interferem diretamente no cálculo do imposto, inclusive, à apuração da base de cálculo. Como ficou claro pelo acórdão referido, havia "dúvida quanto aos valores que seriam devidos". Frisa que O Acórdão JJF nº 0325-03/09 (fl. 969 do PAF nº 298962.0003/07-3) parte do pressuposto que o autuante realizou mudanças ilegais nos códigos e feições das infrações, acresceu outras não constantes do auto de infração original e por essas, e outras razões, reconheceu a falta de liquidez e certeza quanto ao efetivo débito a ser exigido, impondo-se ao autuante comprovar com segurança o imposto devido e exatidão dos cálculos. Destaca que a Câmara de Julgamento Fiscal, por sua vez, corroborou a nulidade em questão, citando à fl. 985 do referido PAF - a Súmula nº 01 do CONSEF, segundo a qual *"é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para apuração do tributo"*.

Observa que não restam dúvidas que houve equívocos do autuante, uma vez que as decisões administrativas que anularam o lançamento não deixam dúvidas que a anulação deveu-se a erros irremediáveis quanto à apuração da base de cálculo, sendo nítido o erro material que não poderia ensejar a aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional ao presente caso. Com efeito, somente reabre-se o prazo decadencial para lançamento quando se tratar de anulação do lançamento anterior por vício formal, o que não foi a hipótese dos autos. Aduz que a legislação tributária proíbe, todavia, aos agentes públicos do Fisco a realização de novos lançamentos em valores diferentes do anterior, porque, se assim ocorrer, evidencia-se que a anulação anterior não terá ocorrido por mero vício de forma, mas por erro material e, assim sendo, a renovação deverá observar o prazo decadencial iniciado a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 173, I, do Código Tributário Nacional).

Ressalta a defesa que quando a Câmara de Julgamento Fiscal anulou por vício material o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração nº 298962.0003/07-3, determinando a repetição dos atos a salvo de falhas, olvidou-se que, em 08/09/2010 (data da sessão), não havia mais prazo para lançar, até mesmo, o período de apuração mais recente relativo a dezembro de 2004, cujo prazo decadencial esvaiu-se em 01/01/2010. Conclui que o lançamento em questão deverá ser julgado improcedente pelo reconhecimento da extinção do crédito tributário pela decadência, na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Cabe destacar que o lançamento tributário ora em lide é decorrente de renovação do procedimento fiscal, uma vez que o Auto de Infração anteriormente lavrado contra o contribuinte foi julgado Nulo pela 1ª Instância deste CONSEF, mediante Acórdão 3ª JF nº 0325-03/09, tendo a Decisão sido confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0307-12/10.

Na Decisão exarada pela no Acórdão JF nº 0325-03/09 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, restou constado a existência de vícios insanáveis, conforme trecho do citado acórdão:

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JF Nº 0325-03/09**

**EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO.** *Faltam nos autos elementos capazes de configurar as infrações imputadas ao sujeito passivo. Há dúvida, especialmente, quanto aos valores que porventura seriam devidos. Embora, em princípio, esses vícios pudessem ser saneados, ficou evidenciada nos autos a impossibilidade prática de remediar o procedimento, dada a natureza dos vícios assinalados. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.*

...

**VOTO**

...

*Reaberto o prazo de defesa, o autuado alega que constatou inconsistências nos demonstrativos elaborados pelo autuante, a exemplo de notas fiscais sequer referidas no Auto de Infração originário; notas fiscais ausentes do PAF, através das quais o autuante se baseou para imputar a cobrança do ICMS nas infrações 01, 02 e 03; diversas notas fiscais sequer destinadas ao impugnante, sendo algumas delas de alto valor; multa que não corresponde aos 5% sobre o valor da nota fiscal (NF 471, emitida em 31/03/2004); o demonstrativo do imposto exigido por substituição tributária faz referência a classe de mercadorias, muitas vezes de maneira errônea (por exemplo: utilidades e outros, G. Alimentícios, colas, anexo 88 item 14, higiene/limp, bebidas, sucos, ceras/mat const). O defendente diz que o autuante não poderia reclassificar as infrações, apresentando feição diversa daquela constata no Auto de Infração.*

*Observo que além das inconsistências apontadas pelo defendente e da mudança no código e na acusação fiscal das infrações 01 e 03, foram incluídos na infração 02 valores correspondentes a meses que não constaram na exigência fiscal originalmente efetuada, e ainda, houve acréscimo da infração 05, que também não constou no levantamento original, inexistindo qualquer explicação pelo autuante do motivo para as alterações efetuadas sem amparo legal.*

*Entendo que no estado em que se encontra o presente PAF, não há segurança e liquidez quanto às infrações e aos valores efetivamente devidos, considerando que houve equívocos na lavratura do Auto de Infração. Tais equívocos trazem insegurança quanto ao efetivo débito a ser exigido e cerceamento do direito de defesa.*

*Saliento que é dever do Fisco determinar com segurança o valor do imposto devido, as datas de ocorrência e de vencimento do tributo exigido, devendo ser comprovada a exatidão dos cálculos efetuados relativos ao valor exigido, e sendo necessário verificar toda a documentação e fazer correções e novos cálculos, implica refazimento da ação fiscal.*

No mesmo sentido, ao ser analisada em 2ª Instância a decisão foi mantida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme trecho do acordo abaixo transcrito:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0307-12/10**

**EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO.** *Faltam nos autos elementos capazes de configurar as infrações imputadas ao sujeito passivo. Há dúvida, especialmente, quanto aos valores que porventura seriam devidos. Embora, em princípio, esses vícios pudessem ser saneados, ficou evidenciada nos autos a impossibilidade prática de remediar o procedimento, dada a natureza dos vícios assinalados. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

...

**VOTO**

*O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 3ª JF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0325-03/09 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA.*

*A Decisão submetida à revisão desta Câmara de Julgamento Fiscal não merece reforma, senão vejamos.*

*Auto de Infração lavrado em 26/06/2007, exige ICMS que monta em R\$100.855,19. O autuante, em sede de informação fiscal, altera os códigos das infrações 1 e 3, altera os valores das infrações 2 e 4, e acrescenta a infração 5, esta última, referente ao ICMS antecipação parcial recolhido a menos, em virtude de não ter sido enquadrada na apuração da infração 4.*

*O autuado, em sede de defesa e após informação fiscal, aduz que há inconsistências nos demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante, a exemplo de notas fiscais que não são mencionadas no Auto de Infração originário; assevera que o autuante baseou a exigência de ICMS das infrações 1, 2 e 3 em documentação fiscal que não se encontra acostada aos autos; aponta várias notas fiscais que sequer se destinam ao impugnante, sendo algumas delas de alto valor; multa que não corresponde aos 5% sobre o valor da nota fiscal (Nota Fiscal nº 471, emitida em 31/03/2004); contesta o demonstrativo do imposto exigido por substituição tributária, informando que o mesmo faz referência à classe de mercadorias de maneira equivocada, a exemplo de: utilidades e outros, G. Alimentícios, colas, anexo 88 item 14, higiene/limp, bebidas, sucos, ceras/mat const. Por fim, o autuado diz que o autuante não poderia reclassificar as infrações, apresentando feição diversa daquela constante no Auto de Infração.*

*A 3ª JJF verificou que, além das inconsistências apontadas pelo contribuinte, houve, de fato, mudança no código e na acusação fiscal das infrações 1 e 3, e que foram incluídos na infração 2 valores correspondentes a meses que não constaram na exigência fiscal originalmente efetuada. Verificou também que houve acréscimo da infração 5, que não constava no levantamento original, tudo, sem qualquer manifestação ou explicação por parte do autuante.*

*O art. 18 do RPAF, especificamente em seu inciso IV, "a", diz claramente que são nulos os lançamentos de ofício que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Diz ainda o inciso II do mesmo diploma legal que também são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.*

*Na mesma esteira, cito ainda a Súmula CONSEF nº 01 que diz, em inteiro teor:*

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.*

*Dizer sobre o Auto de Infração em discussão que está eivado de vícios, não dá a dimensão da agressão aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Não há a menor possibilidade de se determinar com clareza o que se pretende exigir, muito menos o quanto se pretende exigir. Não há coincidência entre os documentos fiscais acostados aos autos e os demonstrativos elaborados. Em verdade, o que existe são notas fiscais que estão presentes nos demonstrativos e que não estão presentes nos autos, dentre outras falhas.*

*Cabe ao fisco determinar com segurança e clareza o que e quanto está a exigir do contribuinte, de maneira que o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantidos constitucionalmente, sejam observados, sob pena de nulidade. Como no presente PAF não há possibilidade, sobretudo, de se determinar os valores porventura devidos, e em razão da impossibilidade prática de remediar o procedimento, dado o volume e a natureza dos vícios constatados, contrariando o art. 18 do RPAF, entendo nula a exigência fiscal.*

*Assim, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, "a", voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida.*

*A rigor do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a renovação da ação fiscal, a salvo da falha acima apontada, para, caso se verifique a infração, seja lavrado novo Auto de Infração.*

Não resta dúvida de que estamos diante de uma renovação do procedimento fiscal, em razão de ter sido anulada a ação fiscal anterior, por carecer o lançamento de certeza e liquidez, em decorrência de vícios insanáveis no mesmo, mais precisamente, em razão da ocorrência de diversos erros, tendo sido destacado pela Câmara: 1- *Não há a menor possibilidade de se determinar com clareza o que se pretende exigir, muito menos o quanto se pretende exigir.* 2- *Não há coincidência entre os documentos fiscais acostados aos autos e os demonstrativos elaborados. Em verdade, o que existe são notas fiscais que estão presentes nos demonstrativos e que não estão presentes nos autos, dentre outras falhas.* 3- *Cabe ao fisco determinar com segurança e clareza o que e quanto está a exigir do contribuinte, de maneira que o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantidos constitucionalmente, sejam observados, sob pena de nulidade.* 4- *Como no presente PAF não há possibilidade, sobretudo, de se determinar os valores porventura devidos, e em razão da impossibilidade prática de remediar o procedimento, dado o volume e a natureza dos vícios constatados, contrariando o art. 18 do RPAF.*

Nesta situação, o 173, incisos I e II, do CTN, estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (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.”*

Assim, para que seja possível a aplicação da regra insculpida no inciso II do artigo 173 do CTN, acima transcrito, como pretende a fiscalização, é preciso que a declaração de nulidade do lançamento tributário anterior tenha decorrido de existência de vício formal.

A diferenciação entre vício formal e material é fundamento para a solução da presente lide, por essa razão, transcrevo abaixo, trecho do ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/11 da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, em voto proferido pela ilustre Conselheira DENISE MARA ANDRADE BARBOSA:

#### **VOTO**

...

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

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

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

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

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

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

*Dito isso, observamos que a expedição da norma individual e concreta e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário mediante a expedição do lançamento de ofício, pressupõe a incidência e aplicação*

*das duas categorias de regras jurídicas simultaneamente. Isto significa dizer que há prescrições normativas que cuidam do conteúdo dispositivo do próprio lançamento (seus aspectos substanciais), bem como prescrições concernentes ao modo como deve ser ela produzida.*

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

*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**”. (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 constatarmos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.*

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

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

*Walter Barbosa Corrêa 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. Confirma-se:*

*“Art. 18. São nulos:*

*I – os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*

*II – os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*III – as decisões não fundamentadas;*

*IV – o lançamento de ofício:*

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

*b) em que se configure ilegitimidade passiva.”*

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

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

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

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

*Eurico Marcos Diniz de Sant 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.*

*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, à determinação da matéria tributável, à apuração do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.*

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

*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).*

*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.*

Nestas circunstâncias, concluo que não há como dar prosseguimento a lide, uma vez que operou-se a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo, pois os vícios ocorridos na metodologia adotada, em desacordo com a legislação, e as modificações efetivadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo arbitrada, o que levou à nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, e, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, a Fazenda Estadual poderia ter exercido seu direito até o dia 31/12/2010. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 29/12/2011, operou-se a decadência.

Cabe ressaltar que esse entendimento foi manifestado pela 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/11, o qual transcrevo parte do voto:

*Ressalto, por último, que, apesar de a 5ª Junta de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento fiscal (Acórdão JJF nº 0033-01/09), tal representação não foi repetida no Acórdão CJF nº 0112-11/09 emanado da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Decisão que substituiu, para todos os efeitos legais, o julgado da Primeira Instância do Conselho de Fazenda Estadual. Ainda que houvesse a recomendação, isso não seria suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional. (grifei)*

Ante o exposto, voto IMPROCEDENTE o Auto de Infração, por ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206954.0001/12-9**, lavrado contra **COMERCIAL DE CEREAIS NUNES LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto 2012

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR