

**PROCESSO** - A. I. Nº 206882.1325/13-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ELSONS DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0029-01/16  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/06/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0082-11/16

**EMENTA:** ICMS. DECADÊNCIA. REFAZIMENTO DE PARTE DE AUTO DE INFRAÇÃO ANULADA POR VÍCIO MATERIAL. O víncio formal diz respeito a procedimento, ou seja, diz respeito à forma como se procede ao lançamento. Por sua vez, o víncio material diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato). No presente caso, na anulação do lançamento anterior foram tomados por fundamento aspectos de mérito do lançamento (base de cálculo e valor do imposto), pois não havia nos autos as necessárias provas de que o demonstrativo estava correto, e por isso concluiu o órgão julgador decretando a nulidade do lançamento, por falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Trata-se portanto de nulidade por víncio material. Prevê o art. 173 do CTN que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I) ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por víncio formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II). Pelas razões aduzidas, considerando-se que a anulação do lançamento anterior não foi por víncio formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em relação à decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) através do ACÓRDÃO JJF Nº 0029-01/16, o qual julgou Improcedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 27/09/2013 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 80.541,72, em decorrência de três infrações.

A 1ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto a seguir reproduzido:

### VOTO

*Os três lançamentos objeto deste Auto de Infração dizem respeito a ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), sendo que:*

- a) no item 1º, foram encontradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias do regime normal de apuração, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas;*

- b) no item 2º, o lançamento diz respeito à falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- c) no item 3º, o lançamento refere-se à falta de recolhimento de ICMS, atribuindo-se ao autuado a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Consta no campo Descrição dos Fatos que a autuação decorreu de ordem de serviço “emitida em atenção à expressa determinação do CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0076-12/11, que consignou à crivo da autoridade superior fazendária, o reexame do PAF 2068820326/05-4” [sic].

*Na verdade, não se trata de “reexame” do PAF 206882.0326/05-4. O referido processo foi extinto, porque dos 6 itens do Auto foram mantidos os itens 1º, 2º e 6º, cujos valores foram reconhecidos pelo contribuinte (R\$ 0,40, R\$ 100,00 e R\$ 150,09, respectivamente), e foram anulados os itens 3º, 4º e 5º, por falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações, tendo a decisão final transitado em julgado.*

*Portanto, não se trata aqui – repito – de “reexame” do Auto anterior: o que houve foi uma espécie de refazimento de parte do Auto de Infração nº 206882.0326/05-4, cujos itens 3º, 4º e 5º haviam sido declarados nulos pela 2ª JJF (Acórdão JJF 0054-02/10), mantida a nulidade pela 2ª CJF (Acórdão CJF 0076-12/11).*

*Mas, a rigor, o que houve não foi o puro e simples refazimento dos lançamentos tornados nulos, e sim uma nova ação fiscal distinta da anterior, tanto assim que os valores lançados no presente Auto não guardam qualquer proximidade com os valores do Auto anterior. Observe-se nesse sentido que:*

- a) o item 1º deste Auto, no valor de R\$ 38.773,23, corresponde ao item 3º do Auto anterior, no valor de R\$ 216.339,44, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 216.339,44 para apenas R\$ 356,94 (fls. 224 e 227);
- b) o item 2º deste Auto, no valor de R\$ 13.498,67, corresponde ao item 5º do Auto anterior, no valor de R\$ 62.620,24, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 62.620,24 para apenas R\$ 187,84 (fls. 224 e 227);
- c) o item 3º deste Auto, no valor de R\$ 28.269,82, corresponde ao item 4º do Auto anterior, no valor de R\$ 156.141,62, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 156.141,62 para apenas R\$ 60,62 (fls. 224 e 227).

*Assinalo esses aspectos porque o autuado alegou a total decadência do crédito tributário, em face do art. 173, II, do CTN, sustentando que o lançamento anterior não foi anulado por vício formal, e sim por vício material. O autuado observa que o presente Auto foi lavrado em 2013, alcançando fatos ocorridos nos exercícios de 2003 e 2004, do qual tomou ciência em 22.10.13. A seu ver, não se aplica neste caso o art. 173, II, do CTN, pois os lançamentos haviam sido anulados por vício material, e não por vício formal.*

*O art. 173 do CTN tem a seguinte redação:*

*“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.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

*É evidente que em face da regra do inciso I já houve sem dúvida a decadência, pois os fatos ocorreram nos exercícios de 2003 e 2004. Resta agora analisar a situação em face do inciso II, e para isso cumpre verificar se a nulidade dos itens 3º, 4º e 5º do Auto de Infração anterior (que correspondem aos itens 1º, 2º e 3º do presente Auto) foi por vício formal ou por vício material.*

*O lançamento tributário é um ato vinculado, ou seja, regrado por lei. O que deve ser lançado é o que é devido e o que a lei permite. Cumpre o seu dever o agente público que materializa a vontade da lei. Para isso, a autoridade fiscal deve defender os interesses legítimos do Estado, porém reconhecendo os direitos também legítimos do contribuinte, com toda transparência, sem subterfúgios. Isso se aplica também ao julgador.*

*Para se saber se a anulação do Auto anterior foi por vício formal ou material, é preciso observar quais os fundamentos em que se baseou o órgão julgador ao proclamar a anulação dos valores lançados no referido Auto. Disse o ilustre relator do julgamento na primeira instância em seu voto que o demonstrativo dos ajustes nas infrações 3ª, 4ª e 5ª não trouxe prova ao PAF de que seus dados estivessem corretos, como também não*

*puderam ser comparados com os analíticos retificadores da fiscalização, pois estes não foram fornecidos pela autuante ou mesmo pelo autuado, não se podendo saber quais as Notas Fiscais de entradas que foram modificadas, bem como as de saídas, com os respectivos valores, quantidades e levantamento de preços médios, ficando evidente a aplicação do art. 18, IV, “a”, do RPAF, uma vez que não havia elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações (fl. 227). Na segunda instância, o nobre relator, depois de declarar que não havia nos autos as necessárias provas de que o demonstrativo estava correto (fl. 231), concluiu dizendo que “... me alinho ao julgamento proferido pela 2ª JJF pela nulidade das infrações 3ª, 4ª e 5ª, com fundamento no art. 18, IV, ‘a’, que diz que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator” fl. 232).*

*Disponho agora de elementos para decidir se o vício que acarretou a nulidade foi formal ou material.*

*O vício formal diz respeito a procedimento, ou seja, diz respeito à forma como se procede ao lançamento. Por sua vez, o vício material diz respeito ao conteúdo do lançamento.*

*Noutros termos, vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade efetua o lançamento. Por exemplo, em vez de Auto de Infração, é lavrada Notificação Fiscal, ou o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, ou o Auto de Infração não contém a assinatura da autoridade fiscal, etc.*

*Por outro lado, o vício do lançamento é material quando diz respeito à identificação do fato e das provas, inclusive os cálculos, bem como à aplicação do direito, implicando falta de certeza e liquidez. Ou seja, a nulidade material refere-se aos aspectos ditos de mérito, isto é, relativos à matéria de fundo da questão em análise (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável).*

*A nulidade material aproxima-se bastante da improcedência. Diferenciam-se porque, na improcedência, se chega à conclusão da inexistência de um ou mais aspectos da norma jurídica (material, pessoal, temporal, espacial, valorativo, operacional), ao passo que na nulidade material o que ocorre é incerteza ou falta de liquidez.*

*No Acórdão CJF 0076-12/11, que decretou a nulidade dos itens 3º, 4º e 5º do Auto de Infração anterior, o voto do nobre conselheiro José Antônio Marques Ribeiro tomou por fundamento da nulidade aspectos de mérito do lançamento (base de cálculo e valor do imposto), ao declarar que não havia nos autos as necessárias provas de que o demonstrativo estava correto (fl. 231), e por isso concluiu pela nulidade do lançamento, por falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator (fl. 232).*

*Está claro que a nulidade dos itens 3º, 4º e 5º do Auto anterior foi decretada por falta de determinação da base de cálculo, já que houve incerteza quanto a valores, inclusive quanto aos preços médios. Por conseguinte, a nulidade foi por vício material, e não por vício formal.*

*Com efeito, indeterminação da base de cálculo não é vício de forma, é vício de conteúdo.*

*Prevê o art. 173 do CTN que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I) ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II).*

*Como no caso em análise a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I. Por conseguinte, ao ser lavrado o presente Auto de Infração nº 206882.1325/13-2, que constituiu refazimento do Auto de Infração nº 206882.0326/05-4, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Diante da Decisão acima, a 1ª JJF recorreu, de ofício, a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Consta dos autos que, em 18 de março de 2016, a recorrida foi cientificada da decisão, através de Aviso de Recebimento - AR, fl. 375.

À fl. 377, consta despacho datado de 12/04/2016, encaminhando o processo à Secretaria do CONSEF para fim de apreciação do Recurso de Ofício.

Distribuído o processo para instrução, o mesmo foi pautado para julgamento em 11/05/2016.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento decorreu do refazimento de lançamento anterior declarado nulo pelo Acórdão 0076-12/11, conforme consta do campo “Descrição dos Fatos”, à folha 01 do presente processo.

Examinando os autos, o voto vencedor reconheceu a incidência da norma decadencial, ao fundamento de que os fatos narrados ocorreram nos exercícios de 2003 e 2004, há, portanto, dez e nove anos do presente lançamento, respectivamente.

A questão que se contorveu teve o seu cerne na aplicabilidade ou não da regra dilatória prevista no art. 173, inciso II do CTN, cujo texto reproduzo abaixo:

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

*“... II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por vício formal** (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”*

Como se pode deduzir a partir da leitura do texto legal acima, a existência de vício formal na decretação da nulidade tem o condão de prostrar o termo *a quo* do prazo decadencial, o qual somente começaria a contar a partir do momento em que a decisão anulatória se tornar definitiva.

Sua estranho, ao estudioso de processo civil, o uso da expressão grifada (vício formal) adjetivando o termo “nulidade”, pois nulidade processual sempre teve, no âmbito da doutrina clássica, uma conotação formal, conforme publicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, abaixo reproduzida.

*“A nulidade do ato ocorre quando lhe falta algum requisito que a lei prescreve como necessário para a sua validade. A violação das formas processuais acarreta uma sanção, qual seja, a nulidade do ato processual, tendo, como consequência, a ausência de produção de seus efeitos típicos. Portanto, a nulidade é a sanção decorrente do descumprimento da forma processual.” (obtida na internet, no site <http://professor.ucg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/15449/material/NULIDADES%20PROCESSUAIS.pdf> - consulta em 10/06/2014).*

Essa doutrina acabou por influenciar a elaboração do Código Processual Civil de 1973, cujo Capítulo V (Das Nulidades) é inaugurado com dois dispositivos que parecem querer estabelecer uma vinculação entre nulidade processual e forma, conforme adiante.

*“Art. 243 - Quando a lei prescrever determinada forma, sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.*

*Art. 244 - Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. (grifos acrescidos)”*

No âmbito do processo administrativo tributário, a questão ganha, contudo, uma outra dimensão, pois aqui o processo possui a peculiaridade de ter por objeto um procedimento administrativo, traduzido pelo lançamento de ofício, mediante a lavratura da peça processual denominada “auto de infração”.

Como a hermenêutica jurídica é guiada pelo princípio de que “*o legislador não usa palavras inúteis*”, faz-se necessário que o operador do direito empreste um significado à expressão constante do art. 173, II do CTN que não represente uma mera transposição de conceitos desenvolvidos pela doutrina processual civil, mas que se apresente adequado a dar conta da tarefa de compreensão da vontade do legislador do CTN, cuja edição se deu no longínquo ano de 1966, no contexto de um ordenamento jurídico muito diferente do atual, e cujo sistema de garantias individuais se revelava incipiente.

Assim, convém que façamos uma rápida incursão pela doutrina, a fim de se delimitar o alcance a ser dado à expressão “vício formal”, constante da norma citada. Há uma certa concordância, por parte dos autores, no sentido de que a expressão “formal” foi tomada, pelo legislador, em oposição ao verbete “material”, estabelecendo uma relação de forma e conteúdo, conforme

ensina Marcos Bernardes de Mello, à página 74 do seu livro “*Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade*”, cujo teor reproduzo abaixo.

“A distinção entre norma de direito material (também dito direito substancial) e a norma de direito formal, reside na natureza da atribuição que delas decorre. As normas de direito material definem, atribuem direitos subjetivos [...]. As normas de direito formal, diferentemente, não geram direito subjetivo, ou transindividuais, mas estabelecem, criam e regulam os instrumentos para que os direitos materiais (= substanciais) sejam exercidos.” (apud Figueiredo, Marina. *Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos*. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Esse é, também, o alcance que é dado à expressão por Eurico Marcos Diniz de Santi, à página 129 do seu artigo publicado na Revista de Direito Tributário, da Editora Malheiros, 2003, conforme trecho destacado a seguir.

“No ato de aplicação do direito tem-se dois momentos diversos. De um lado, o momento em que se interpreta a lei material do Direito Tributário e se apresenta prova material que diz respeito à aplicação dessa lei ao caso concreto, ao chamado fato gerador. De outro lado, tem-se a aplicação da lei que regula o procedimento administrativo.

Posso ter problemas de Direito na interpretação da lei formal – que regula o processo administrativo – ou na lei material – que desenha o arquétipo da incidência. Erros na aplicação desta última são erros de Direito material na interpretação das hipóteses normativas da legislação tributária. Erros de fato material referem-se à prova do fato gerador. Erros de direito formal são vícios na aplicação e na interpretação da legislação tributária formal administrativa. E, enfim, erros de fato formal são vícios in procedendo, erros materiais no exercício do procedimento-tributário.” (apud Figueiredo, Marina. *Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos*. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Essa distinção semântica tem base no Direito Civil, onde a classificação doutrinária consagrou os conceitos de norma substantiva e norma adjetiva para se referir à regra que fixa direitos (primeiro caso) e à regra que fixa conduta com vistas a obter ou resguardar direitos (segundo caso), conforme ensina Estevão Horvath, citado por Maria Vieira de Figueiredo, em sua obra “*Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos*”, à folha 221.

“Resumidamente se pode dizer que o **Direito Tributário material, ou substantivo**, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a **dívida tributária**, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o **Direito Tributário formal, ou administrativo**, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam (grifos acrescidos).”

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

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

Pois bem, com amparo na doutrina retrocitada, é possível afirmar que, para descortinar a natureza do vício decretado, há de se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior. Se a norma violada traduzir-se como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, enquanto que haverá vício formal se a norma violada dispõe sobre a atividade dos sujeitos ativos e passivos, nos termos da doutrina de Estevão Horvath, acima citada.

Assim, o desate da questão passa pelo exame da decisão contida no Acórdão CJF nº 0076-12/11, bem como na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material.

O voto vencedor do Acórdão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (folhas 339 a 342) confirmou a decisão de piso e reconheceu a nulidade do lançamento anterior nos termos a seguir:

“O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 2ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0054-02/10 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em ralação às infrações 3, 4

e 5, 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.

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2005, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória que monta em R\$435.351,79, entretanto, a 2ª JJF decide por exonerar o contribuinte de parte do quanto lhe é exigido, reduzindo a exigência fiscal para R\$250,49. Tal julgamento deriva do fato de que as infrações 1, 2 e 6 foram reconhecidas pelo contribuinte, e as infrações objeto do presente Recurso de Ofício foram julgadas nulas.

Verifico, inicialmente, que diante da acusação fiscal o contribuinte se insurge e contraria a referida acusação apontando o que a seu ver, seriam os valores a serem exigidos. A autuante reconhece o equívoco e acolhe os ajustes indicados pelo contribuinte.

A JJF converte o PAF em diligência para que fossem colacionados aos autos os demonstrativos que levaram a autuante a alcançar os números estampados em seu demonstrativo sintético de fls. 902/903. Da cabal resposta à diligência requerida, fls. 939/940, dada pela fiscal autuante, transcrevo:

[“... Vale dizer, que foi firmado entendimento com base nos anexos apresentados pela própria empresa, diante de falhas no cadastramento de mercadorias, que prejudicaram o levantamento quantitativo original, sendo admitido o levantamento constante no Anexo II da peça defensiva, como contemplativo das últimas alterações do arquivo magnético, providenciadas pelo sujeito passivo.

Diante disso, esclarecemos que na elaboração das novas informações pelo autuante, não foram confeccionados novos demonstrativos analíticos retificadores dos originais de fls 22/25, razão pela qual a sua apresentação fica prejudicada. ...”] (grifo do Conselheiro – relator)

Sem mesmo adentrar a questões de valores que, eventualmente, poderiam ser exigidos do contribuinte, é flagrante a afronta ao dispositivo legal que encerra a premente necessidade de se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Não há nos autos as necessárias provas de que o demonstrativo de fls. 875 a 878, elaborado pelo autuado está correto. O que há, em verdade, é uma mera aceitação, pelo autuante, dos números trazidos pelo contribuinte, reitero, sem as devidas verificações e consequente demonstração nos autos deste PAF. Como bem asseverou o i. julgador de primeiro grau, “Não se pode saber quais as notas fiscais de entradas que foram modificadas, bem como as de saídas, com os respectivos valores, quantidades e levantamento de preços médios.”, ou seja, não é possível se determinar, com a clareza e segurança exigidas por força de Lei, a infração que pesa sobre o contribuinte.

Isto posto, me alinho ao julgamento proferido pela 2ª JJF pela nulidade das infrações 3, 4 e 5 com fundamento no art. 18, IV, “a” que diz que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo a Decisão recorrida.

Diante dos fatos trazidos neste relatório, e da própria manifestação em mesa da Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, representante da PGE/PROFIS, os fólios do presente Processo Administrativo Fiscal devem ser examinados pela autoridade fazendária hierarquicamente superior a autuante, para que tome conhecimento dos fatos e, caso julgue necessário, adotar as cabíveis providências.”

Cabe destacar o argumento deduzido pelo relator para recomendar a nulificação das infrações 3, 4 e 5 (objeto do novo lançamento), ao asseverar que “... não é possível determinar, com a clareza e segurança exigidas por força de Lei, a infração que pesa sobre o contribuinte.” Ou seja, após ter sido convertido em diligência na primeira instância, não restou configurada a infração.

Conforme se pode depreender, o vício consistiu na ausência de informações seguras acerca do imposto devido, fato que cerceia o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN e tornando incerta, conseqüentemente, a dívida tributária, em seu montante integral.

Trata-se, portanto, de vício que se relaciona com o conteúdo (matéria) do lançamento, algo que repercute no *quantum debeatur* a ser exigido do sujeito passivo, conforme bem destacou o voto da primeira instância (fls. 355 a 365) em trecho que reproduzo abaixo:

“a) o item 1º deste Auto, no valor de R\$ 38.773,23, corresponde ao item 3º do Auto anterior, no valor de R\$ 216.339,44, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 216.339,44 para apenas R\$ 356,94 (fls. 224 e 227);

b) o item 2º deste Auto, no valor de R\$ 13.498,67, corresponde ao item 5º do Auto anterior, no valor de R\$ 62.620,24, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a

*exigência de R\$ 62.620,24 para apenas R\$ 187,84 (fls. 224 e 227);*

*c) o item 3º deste Auto, no valor de R\$ 28.269,82, corresponde ao item 4º do Auto anterior, no valor de R\$ 156.141,62, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 156.141,62 para apenas R\$ 60,62 (fls. 224 e 227)."*

A leitura do trecho acima destacado não dá margem a dúvidas, pois o “relançamento” resultou numa alteração dos valores originalmente lançados, sendo forçoso concluir que o víncio anterior possuía, efetivamente, uma feição material, não ensejando, portanto, a reabertura do prazo decadencial, já expirado pelo transcurso do tempo.

Levando a termo o raciocínio proposto, a conclusão a que chegamos é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza.

Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o quantum do crédito tributário revelou-se indeterminado.

Esse é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, defendido em sua obra *Decadência e Prescrição no Direito Tributário* (p. 123), conforme trecho destacado abaixo.

*“Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de víncio 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.” (apud Acórdão CJF N° 0341-11/11, da 1ª CJF, do Conselho de Fazenda – CONSEF, do Estado da Bahia).*

Assim, entendo que o lançamento anterior foi anulado por víncio de natureza material, o que não se enquadra na autorização para renovação do ato, prevista no art. 173, inciso II do CTN.

Em consequência, sendo de natureza material o víncio 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 os dias 31/12/2009 e 31/12/2010, respectivamente. O presente Auto de Infração foi lavrado em 27/09/13, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos narrados.

Do exposto, entendo que não merece reparo a decisão da 1ª JJF, em função do que voto pela sua manutenção e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206882.1325/13-2, lavrado contra **ELSONS DISTRIBUIDORA LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS