

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0075/15-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BACRAFT INDÚSTRIA DE PAPEL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0034-01/16  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/07/2016

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0139-11/16

**EMENTA:** ICMS. DECADÊNCIA. REFAZIMENTO DE AUTO DE INFRAÇÃO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. Na anulação do lançamento anterior foram tomados por fundamento aspectos de mérito do lançamento (base de cálculo, valor do imposto, desconhecimento da natureza do fato), implicando falta de certeza e liquidez, pois não havia nos autos os necessários elementos que determinassem com precisão os valores devidos e a materialidade do fato. Aplicação do art. 173, I do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0034-01/16, ter desonerado o sujeito passivo da totalidade do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 10/04/2015, decorreu da renovação do procedimento fiscal que originou o Auto de Infração nº 232954.0001/07-2 e imputa ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – telas, feltros, facas, lâminas, etc., escriturados indevidamente como se fossem materiais intermediários, creditando-se do imposto –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 81.867,30, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento – telas, feltros, facas, lâminas, etc., escriturados indevidamente como se fossem materiais intermediários –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 121.050,63, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas – emissão de Notas Fiscais de vendas de produtos sem destaque do imposto –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 16.452,08, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 4. Falta de recolhimento de ICMS referente à diferença de alíquotas na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto – diferença de alíquotas sobre aquisições de serviços de transporte de mercadorias para consumo e bens do ativo fixo –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 110.052,25, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – aquisições de mercadorias e serviços de transporte –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 10.831,68, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 6. Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação – o autuado utilizava

aparas de papel como matéria-prima, sendo que as entradas internas eram amparadas por diferimento, enquanto que as interestaduais eram tributadas, e a empresa utilizava os créditos destacados nas Notas Fiscais, constatando-se que as devoluções de aparas oriundas de entradas interestaduais tinham destaque do ICMS pela alíquota das entradas, gerando escrituração de débito do imposto, mas equivocadamente, a empresa escriturava o ICMS das devoluções como estorno de débito no Registro de Apuração do ICMS –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 33.477,83, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 7. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo – venda de produtos a microempresas e empresas de pequeno porte com redução da base de cálculo e aplicação da alíquota de 7%, previstas na alínea “c” do art. 51 do RICMS/97, sem cumprir a condição imposta no inciso II e § 1º, ou seja, não repassou aos clientes o desconto obtido na base de cálculo do ICMS previsto para estas operações –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 53.247,70, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 8. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas – Notas Fiscais constantes no Sistema CFAMT não escrituradas no Registro de Entradas –, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 123.005,62, com multa de 70%;

INFRAÇÃO 9. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – foi aplicada a alíquota de 7% e reduzida a base de cálculo na forma do art. 51, inciso I, alínea “c”, do RICMS/97, em períodos em que os contribuintes relacionados na planilha anexa ao Auto de Infração estavam na condição de “normal” –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 48.643,15, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 10. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo – o autuado realizou vendas de sua produção com a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, art. 3º, inciso II, sem observar a condição prevista no art. 7º do mencionado decreto, ao utilizar aquele benefício em períodos em que os destinatários estavam com o Termo de Acordo cassado pela SEFAZ –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 468.973,26, com multa de 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 2013 a 2025):

*Este Auto de Infração, composto de 10 lançamentos, totalizando o valor histórico de ICMS de R\$ 1.067.601,50, é uma reprodução fiel, ponto por ponto, vírgula por vírgula, do teor do Auto de Infração nº 232954.0001/07-2, também composto de 10 lançamentos, totalizando o mesmo valor histórico de R\$ 1.067.601,50, que foi declarado nulo pela 3ª Junta mediante o Acórdão JF 0139-03/09 (fls. 1910/1927), sendo mantida a nulidade pela 1ª Câmara no Acórdão CJF 0065-11/10 (fls. 1947/1951).*

*Os fatos são os mesmos, descritos na mesma ordem, com os mesmos termos, os mesmos valores.*

*O autuado suscitou em preliminar a decadência do lançamento. Observa que o presente Auto de Infração foi lavrado em 10.4.15, sendo o contribuinte cientificado em 13.4.15, e o Auto anterior foi anulado em 15.4.10.*

*Não levarei em conta as alegações da defesa, citando palavras de Luciano Amaro, quanto ao que considera um distate do CTN, no inciso II do art. 173, ao introduzir uma causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial, bem como a alegação de que o referido dispositivo contém uma irracionalidade gritante, dando ao sujeito ativo um novo prazo de 5 anos completos, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo, e tampouco a alegação, citando Luiz Emydgio Rosa Junior, de que o referido inciso II consagra a teoria do benefício do erro a favor do infrator, o fisco, de modo a propiciar à fazenda, diante de situações que lhe sejam interessantes, simplesmente decretar a nulidade do lançamento a fim de ganhar um novo prazo de 5 anos para poder lançar o tributo na forma como lhe aprouver. Repito que não levarei em conta a essas críticas quanto à impossibilidade de se interromper o prazo decadencial, e passo ao exame do pleito da decadência em face do direito posto.*

*A defesa lembra que o contribuinte detém diversas garantias que são concretizadas através de limitações ao poder de tributar, dentre elas a concretização da segurança jurídica, de modo que o legislador cria a limitação temporal a fim de que a fazenda não venha a lançar tributo anos e anos depois. Sustenta que a segurança e a certeza do direito não se coadunam com a permanência no tempo da possibilidade de litígios inesgotáveis.*

*A decadência é um instituto do direito tributário que decorre do princípio da segurança jurídica. A decadência – uma das causas extintivas do **crédito tributário** – é a perda do direito do Estado de efetuar o lançamento em*

*virtude do decurso do tempo.*

*No caso em exame, os fatos objeto da autuação ocorreram nos exercícios de 2002 a 2006. O Auto anterior (Auto de Infração nº 232954.0001/07-2) foi lavrado em 28.3.07. O referido Auto foi declarado nulo em última instância administrativa em 15.4.10.*

*Embora o referido Auto tenha sido anulado em 2010, a ação fiscal só foi “renovada” em 2015.*

*Pus a palavra renovada entre aspas porque, a rigor, não houve nova ação fiscal: ao lavrar o presente Auto, o fiscal autuante simplesmente copiou o Auto anterior e imprimiu.*

*Ora, o Auto de Infração anterior foi anulado por falta de certeza e liquidez, nos termos do Acórdão CJF 0065-11/10, mas ocorre que o novo Auto é em tudo idêntico ao anterior, foi lavrado nos mesmos valores – até os centavos –, relançando tudo de novo, até mesmo parcelas que o fiscal autuante no Auto anterior já havia excluído, bem como mantendo coisas que em diligências realizadas no Auto anterior o CONSEF já determinara que fossem excluídas.*

*Quando um Auto de Infração é anulado e se recomenda a renovação do procedimento fiscal, é de se esperar que a nova ação fiscal seja realizada a salvo dos mesmos vícios. É um absurdo que a ação fiscal seja refeita com os mesmos vícios, ou piores. Lavrar um Auto de Infração desse modo é um desperdício de tinta e papel.*

*Está patente que este Auto foi lavrado com os mesmos vícios materiais do Auto anterior com o único objetivo de “não perder o prazo” de cinco anos previsto no inciso II do art. 173 do CTN. Sendo assim, e não obstante conter os mesmos vícios do Auto anterior, caberia ao órgão julgador recomeçar tudo de novo, determinando novas diligências para depurar os valores devidos.*

*Isto, em princípio, seria possível, desde que respeitadas as regras de decadência.*

*O autuado alegou a total decadência do crédito tributário, em face do art. 173, II, do CTN.*

*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 2002 a 2006, e este Auto foi lavrado em 2015. Resta agora analisar a situação em face do inciso II, e para isso cumpre verificar se a nulidade do Auto de Infração anterior 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 Auto. Com relação aos itens 1º, 2º e 4º, o ilustre relator do julgamento na segunda instância em seu voto (fls. 1947/1951) falou da impossibilidade de se identificar o imposto lançado relativamente a operações com materiais de uso e consumo e bens do ativo fixo. Ainda especificamente quanto ao item 4º, o ilustre relator disse que houve irregularidades no percentual aplicado em função das aquisições de mercadorias provenientes dos Estados localizados na Região Nordeste e do Estado do Espírito Santo. Já no tocante aos itens 3º e 6º, o nobre relator fez o registro da incerteza quanto à existência ou não das infrações imputadas, ficando o órgão julgador sem condições de decidir pela improcedência ou pela procedência parcial ou integral. Quanto aos itens 5º, 7º, 8º, 9º e 10, disse o ilustre relator que em todos eles o fiscal reconheceu em parte as alegações da defesa, porém incluiu novos valores, e como as operações foram identificadas pelos CFOPs, tornou-se impossível a correção do lançamento, pois para isso seria necessário analisar a documentação fiscal do contribuinte, e mesmo assim teria como resultado o refazimento da ação fiscal.*

*Ou seja, em todos os 10 itens, houve falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações.*

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

*O vício formal diz respeito a procedimento, tanto em relação à forma como se procede ao lançamento (vícios procedimentais) quanto em relação à forma como se conduz o processo (vícios processuais). Por sua vez, o vício material diz respeito ao conteúdo (substância) do lançamento.*

*Noutros termos, o vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade fiscal efetua o lançamento ou como na fase processual se conduz a lide. 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, ou o julgamento é realizado sem observância do devido processo legal, 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 0065-11/10, que decretou a nulidade do Auto de Infração anterior, o voto do nobre conselheiro Fábio de Andrade Moura tomou por fundamento da nulidade aspectos de mérito do lançamento (base de cálculo, valor do imposto, desconhecimento da natureza do fato).*

*Está claro que a nulidade do Auto anterior foi decretada por falta de determinação da base de cálculo (itens 1º, 2º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º e 10) e incerteza quanto à existência ou não das infrações (itens 3º e 6º). Por conseguinte, a nulidade foi por vícios materiais, e não por vícios formais.*

*Com efeito, indeterminação da base de cálculo e incerteza quanto à existência de infração não são vícios de forma, são vícios 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 constitui refazimento do Auto de Infração nº 279757.0075/15-5, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

De ofício, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

## **VOTO**

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão de Primeira Instância, ter desonerado o sujeito passivo da totalidade do débito originalmente cobrado, consoante disposto no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Na análise do quanto trazido aos autos, entendo não merecer qualquer reforma o Julgado de piso.

Conforme relatado, o presente Auto de Infração decorre da anulação de lançamento de ofício anterior, devendo-se analisar se a hipótese é ou não de incidência do art. 173, II, do CTN, *in verbis*:

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

*(...)*

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

Sobre o tema, assim se posicionou Luiz Henrique Barros de Arruda:

*“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*

*Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva.”*

Assim, em não sendo vício formal, o tratamento jurídico dado, não pode ser o previsto no art. 173, inciso II do CTN, como oportunamente destaca o doutrinador citado:

*“o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais.”*

Feito esse registro, merece destaque a abordagem de Ives Gandra da Silva Martins, *in verbis*:

*“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. 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.”*

Assim, pode-se concluir que lançamento substitutivo só se perfaz quando a obrigação tributária já estiver perfeitamente consolidada no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma forma de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que impede sua execução.

Ou seja, a regra do art. 173, II do CTN, obsta que a forma prevaleça sobre a matéria, contudo como afirma Ives Gandra, esse direito precisa estar previamente qualificado.

Na hipótese vertente, o procedimento anterior foi anulado por inviabilidade do lançamento de ofício, decorrente dos seguintes vícios: cerceamento do direito de defesa, incerteza e insegurança na acusação, iliquidez do crédito tributário e subversão da ordem processual.

O relator de segunda instância do Auto de Infração anulado, consignou em seu voto (Acórdão C/JF Nº 0065-11/10) que as infrações 1, 2, e 4 foram anuladas diante da impossibilidade de segregação do imposto lançado relativamente a operações com materiais de uso e consumo e bens do ativo fixo. No seu entender, tal situação resultou no cerceamento do direito de defesa por parte do contribuinte, pois o impossibilitou de avançar, de modo específico, na argumentação de que as mercadorias tratadas nas aludidas infrações eram produtos intermediários.

Quanto às infrações 3 e 6 o relator pontuou que o autuante extirpou as infrações do Auto de Infração, em manifesta subversão da ordem processual, impossibilitando que esse Conselho de Fazenda apreciasse as referidas infrações.

Por fim, para as infrações 5, 7, 8, 9 e 10, o relator identificou vícios no levantamento, impossíveis de correção, já que para tanto seria necessário analisar a documentação fiscal do contribuinte e teria como resultado o refazimento da própria ação fiscal.

Pode-se concluir, portanto, que as infrações 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 e 10 foram anuladas por indeterminação da base de cálculo e as infrações 3 e 6 por incerteza quanto à ocorrência das infrações, que vícios materiais e não formais.

Com base nesse entendimento, considerando que o contribuinte foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração em 13/04/2015, restaram tragadas pela decadência as exigências contidas na presente autuação fiscal.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, acolhendo a decadência e julgo o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0075/15-5**, lavrado contra **BACRAFT INDÚSTRIA DE PAPEL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS