

**A. I. N°** - 206882.1325/13-2  
**AUTUADO** - ELSONS DISTRIBUIDORA LTDA.  
**AUTUANTE** - LÍCIA MARIA ROCHA SOARES  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/03/2016

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0029-01/16**

**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. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27.9.13, acusa:

INFRAÇÃO 1. falta de recolhimento de ICMS constatado [constatada] pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias [mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados – 2003 e 2004], 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, tendo sido lançado tributo no valor de R\$ 38.773,23, com multa de 70%;

INFRAÇÃO 2. falta de recolhimento do imposto [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, fato apurado mediante levantamento

quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), sendo lançado imposto no valor de R\$ 13.498,67, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na 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, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), sendo lançado imposto no valor de R\$ 28.269,82, com multa de 70%.

Consta no campo Descrição dos Fatos que a autuação decorreu de O.S. [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].

O autuado apresentou defesa (fls. 199/213) alegando a total decadência do crédito tributário, em face do art. 173, II, do CTN, haja vista que o lançamento anterior não foi anulado por vício formal, e sim por vício material. Informa que, ao término do ano de 2005, havia sido lavrado contra sua empresa o Auto de Infração nº 206882.0326/05-4, no qual foram apontadas 6 supostas infrações, tendo sido reconhecidas naquele caso as infrações 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup>, cujos valores foram recolhidos, impugnando as infrações 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>, demonstrando que as diferenças apontadas pela autoridade fiscal não estavam corretas, e o fiscal autuante, na informação, reconheceu que cabia razão ao autuado, pois a utilização do SAFA no cálculo das infrações apresentou divergências em razão de dados irregulares constantes no cadastramento das mercadorias nos arquivos fornecidos ao SINTEGRA pela empresa, havendo erros quanto à unidade cadastrada pela própria empresa, que posteriormente seriam corrigidas pelos arquivos já retificados e que foram apresentados pelo autuado, e refez os demonstrativos, sendo que, após diligência, a 2<sup>a</sup> JJF, mediante o Acórdão JJF 0054-02/10, decidiu ter ficado evidente a aplicação do art. 18, IV, alínea “a”, do RPAF, uma vez que não havia elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>. Observa que houve recurso de ofício, o qual não foi provido pela 2<sup>a</sup> CJF, mantendo-se a nulidade dos lançamentos das referidas infrações 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup> (Acórdão CJF 0076-12/11, fls. 229/232).

Assinala que, em virtude disso, a inspetoria fazendária promoveu novo lançamento fiscal, no ano de 2013, alcançando os fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2003 e 2004, do qual foi dada ciência ao contribuinte em 22.10.13, certamente por entender ser aplicável o art. 173, II, do CTN.

Considera equivocada a aplicação do art. 173, II, do CTN, neste caso, tendo em vista que não se está diante de decisão que anulou o lançamento anterior por vício formal, mas sim de decisão que declarou a nulidade por vício material daquele primeiro lançamento. Toma por base um trabalho acadêmico de Raimundo Parente de Albuquerque Júnior acerca da distinção entre vício formal e vício material (ou de conteúdo) para se determinar quando ou não se aplica o art. 173, II, do CTN, destacando o seguinte trecho:

- “a) O critério de invalidade do ato de lançamento, que permite distinguir entre nulidade relativa (anulabilidade) e absoluta (nulidade), assenta-se na distinção entre pressupostos e requisitos do ato.*
- b) São requisitos do ato lançamento a enunciação do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo e a determinação do tributo devido; ao passo que são seus pressupostos o subjetivo e o procedural.*
- c) A nulidade relativa tem sede nas violações dos pressupostos, os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, enquanto a nulidade absoluta tem sede nas violações dos requisitos, os quais decorrem da norma jurídica tributária.*
- d) A nulidade relativa constitui vício sanável pela preclusão temporal, por isso deve ser invocada na primeira oportunidade que o interessado tiver de falar nos autos, e o ato imperfeito correspondente é, por esse motivo, convalidável; assim, a nulidade absoluta constitui vício insanável, por isso pode ser suscitada de ofício pelo julgador administrativo, e o ato imperfeito correspondente jamais se convalida. [o grifo é da defesa]*
- e) O agente competente como pressuposto subjetivo do ato de lançamento foi erigido à formalidade essencial pelo art. 59 do PAF, donde concluir que o regime jurídico pertinente às nulidades absolutas se aplica aos casos em que tal pressuposto seja violado, exceto quanto ao efeito de não possibilitar a*

reabertura do prazo decadencial, visto que a violação a pressuposto subjetivo constitui vício formal do lançamento (art. 173, inc. II, do CTN).

f) Vinculamos a nulidade relativa ao vício de forma e a nulidade absoluta ao vício de matéria ou de conteúdo, para daí identificarmos com segurança o vício formal a que alude o inc. II do art. 173 do CTN, o qual autoriza a reabertura do prazo decadencial para a efetivação de um novo lançamento, no caso de o lançamento anterior ter sido anulado por vício formal. [o grifo é da defesa]

g) Algumas das formalidades previstas nos arts. 10 e 11 do PAF, as quais extrapolam a formulação do art. 142 do CTN, estão ligadas ao fenômeno da ‘irregularidade’, cuja regularização é trazida pelo art. 60 do PAF; são elas: ‘o local, a data e a hora da lavratura’ e [...] a indicação do seu cargo ou função e o número de matrícula’.

h) Apreciando a constitucionalidade da regra do § 4º do art. 16 do PAF – que preceitua, sob pena de preclusão, a apresentação de prova documental com a impugnação -, restringimos seu âmbito de validade às provas documentais destinadas a demonstrar a alegação de vício formal no lançamento, tendo em vista sua sanação pela preclusão, diferentemente do que ocorre com vício material, que é insanável e cuja prova não preclue.” [o grifo é da defesa]

A defesa destaca as principais diferenças entre os elementos que distinguem os vícios formal e material:

1. o vício formal gera a nulidade relativa do ato de lançamento, ao passo que o vício material (de conteúdo) gera a nulidade absoluta do ato de lançamento;
2. o vício formal manifesta-se na determinação dos pressupostos (subjetivos e procedural) do ato de lançamento, enquanto que o vício material se manifesta na determinação dos requisitos (enunciação do fato jurídico, identificação do sujeito passivo e determinação do tributo devido) do ato de lançamento;
3. o vício formal é sanável, razão pela qual é passível de preclusão caso não seja arguído pelo interessado na primeira oportunidade, ao passo que o vício material é insanável, razão pela qual pode ser suscitado a qualquer momento, inclusive de ofício pelo próprio julgador administrativo.

Traz à colação duas decisões, uma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) e outra do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, a saber:

ASSUNTO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PERÍODO DE APURAÇÃO. 01/01/2001 A 31/08/2002. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento encontra-se viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso; no entanto, eventuais erros na identificação do sujeito passivo constituem vícios de formalização do crédito. DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. O reconhecimento de vício meramente formal enseja o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial para a previsão do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional. Recurso Voluntário Negado. (CARF; Rec 17883.000239/2010-74; Ac. 2302-002.564; Rel. Cons. André Luis Marsico Lombardi; DOU 14/08/2013) [o grifo é da defesa]

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO DECLARADO NULO. VÍCIO DE ORDEM MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. DECURSO DE MAIS DE CINCO ANOS DESDE O FATO GERADOR. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. 1. A regra inserta no inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional somente é aplicável nos casos de anulação do lançamento em virtude de vício de natureza formal. 2. Evidenciado que a declaração de nulidade do auto de infração anteriormente lavrado deveu-se a existência de vício em sua estrutura material, diante de erro na apuração do crédito devido a adoção de metodologia não prevista em Lei, não há como ser aplicada a regra inserta no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional. 3. Consoante entendimento firmado pelo colendo Superior Tribunal de Justiça, nos casos de lançamento por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário deve observar a regra inserta no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. 4. Tendo em vista que, entre a data do fato gerador e a data da lavratura do auto de infração questionado nos autos, houve transcurso de prazo superior a 5 (cinco) anos, mostra-se impositivo reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública do Distrito Federal de promover a constituição do crédito tributário. 5. Recurso de apelação conhecido e provido. (TJDF; Rec 2008.01.1.009277-9; Ac. 648.841; Terceira Turma Cível; Rel<sup>a</sup> Des<sup>a</sup> Nídia Corrêa Lima; DJDFTE 30/01/2013; Pág. 125) [o grifo é da defesa]

Sustenta que neste caso o lançamento tributário anterior foi declarado nulo por vício material, e não formal, já que o vício apontado – falta de elementos suficientes para a determinação da matéria tributável e do tributo supostamente devido – decorreu de nulidade absoluta na determinação de requisitos do ato de lançamento, em especial, os requisitos da enunciação do fato jurídico e da determinação do tributo devido, conforme entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, para quem “...não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações 3, 4 e 5...” (acórdão proferido pela 2ª Junta no PAF nº 2066882.0326/05-4 – cópia anexa), tendo sido declarada de ofício a nulidade do lançamento anterior.

Aduz que a prova cabal de que o vício atribuído ao lançamento anterior é material, e não formal, é a própria intimação encaminhada ao contribuinte exigindo a exibição de livros e registros fiscais e contábeis para a determinação do novo lançamento (cópia anexa, doc. 6), haja vista que, conforme já decidiu o CARF, “...sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado...”:

*ASSUNTO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PERÍODO DE APURAÇÃO. 01/05/1996 A 30/04/1997, 01/06/1998 A 30/06/1998. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO. No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.*

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente. O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo. Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. Recurso Especial provido. (CARF; Rec 13502.001202/2007-44; Ac. 9202-002.731; Rel. Cons. Elias Sampaio Freire; DOU 24/07/2013) [o grifo é da defesa]

Conclui a preliminar sustentando ser inaplicável neste caso o art. 173, II, do CTN, devendo ser reconhecida a total decadência do crédito tributário constituído pelo novo lançamento, na forma do art. 173, I.

Prossegue dizendo que, “ad cautelam”, o vício material apontado pelo CONSEF no julgamento do lançamento anterior ainda persiste neste novo lançamento, o que lhe acarreta a nulidade absoluta, porque no ato da ciência do Auto de Infração foram entregues, além do próprio Auto, apenas os demonstrativos sintéticos por produto do levantamento quantitativo de estoques, sem a indicação das Notas Fiscais de entrada e saída levadas em consideração nos levantamentos. Aduz que no Acórdão JJF 0054-02/10, pelo qual foi declarada a nulidade do lançamento do Auto anterior, a Junta de Julgamento consignou, claramente, que os levantamentos quantitativos não revelavam quais as Notas Fiscais de entradas que foram modificadas, bem como as de saída, com os respectivos valores, quantidades e levantamento de preços médios, conforme trecho que

transcreve. Protesta que tal vício material na determinação do crédito tributário exigido pelo fisco se repete neste novo lançamento, razão pela qual o mesmo se mostra nulo de pleno direito, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, exatamente como já decidiu o CONSEF quando declarou a nulidade do lançamento anterior.

Alega que os próprios demonstrativos sintéticos contêm erros. A título de exemplo, diz que no levantamento quantitativo do ano 2004, para o produto sob o código 40187 – Biscoito Água Aymoré 30x200gr –, a autoridade fiscal autuante tomou como inexistente, ou seja, zero, o estoque final em 31.12.04, porém o Registro de Inventário daquele ano, na pág. 300 (cópia anexo – doc. 7), registra a existência, em estoque, de 825 caixas, o que resulta em significativa diferença no resultado encontrado para o referido produto, reduzindo-se a base de cálculo de R\$ 45.812,10 para R\$ 13.917,60.

Diz que apontou esse erro a título de exemplo porque a revisão deste lançamento demanda a localização de documentos antigos, dos anos de 2003 e 2004, o que não é tarefa fácil, principalmente em razão do falecimento do profissional contador que era responsável pela contabilidade da empresa na época, razão pela qual a empresa até mesmo já requereu junto ao CONSEF a cópia, na íntegra, do processo administrativo fiscal anterior, cuja nulidade foi declarada, a fim de localizar mais informações a respeito do assunto, conforme prova o DAE anexo (doc. 8), para que lhe fossem fornecidas as cópias do referido processo administrativo.

Conclui dizendo que, em função do que mais vier a ser localizado de erro e dos documentos que vier a encontrar, seja em seus arquivos, seja na cópia já requisitada do PAF anterior, poderá trazer novas informações, para que a verdade material prevaleça, uma vez que tem plena convicção de que não incorreu em infração à legislação tributária da Bahia.

Pede que seja julgado totalmente insubsistente o Auto de Infração, face à total decadência, na forma do art. 173, I, do CTN, do crédito tributário constituído neste lançamento, afastando-se, assim, a regra do art. 173, II. “Ad cautelam”, pede que seja declarada a nulidade do lançamento tributário, na forma do art. 18, IV, “a”, do RPAF, face às razões expostas. Por fim e “ad argumentandum tantum”, pede que sejam retificados os erros já apontados e os que ainda venham a ser apontados, na forma das razões expostas. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou “informação” sucinta (fl. 241) dizendo em poucas linhas que na “nova” defesa o patrono do autuado se restringiu a alegar total decadência do levantamento fiscal, e no mérito não teria apresentado considerações técnicas de aspectos relevantes, e por isso solicita que o Auto “retorne” ao CONSEF para as devidas providências.

Na fase de instrução, considerando-se que na defesa o contribuinte reclamou que no ato da ciência deste Auto de Infração, além do próprio Auto, lhe foram entregues apenas os demonstrativos sintéticos, sem a indicação das Notas Fiscais de entrada e de saída objeto dos levantamentos fiscais, e também alegou que nos demonstrativos sintéticos existem erros, e, a título de exemplo, assinalou que no levantamento do ano de 2004, relativamente à mercadoria com o código 40187, Biscoito Água Aimoré 30x200g, no levantamento fiscal foi considerado “zero” o estoque final em 31.12.04, tendo observado que, de acordo com o Registro de Inventário, à pág. 300, conforme cópia anexa, havia em estoque 825 caixas, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, a fim de que a autoridade autuante anexasse aos autos os demonstrativos analíticos dos lançamentos efetuados neste Auto de Infração, com especificação das Notas Fiscais de entradas e saídas, bem como os demonstrativos relativos aos preços médios, e desse cumprimento ao preceito do § 3º do art. 8º do RPAF. Na mesma diligência, foi solicitado que o órgão preparador desse ciência dos novos elementos ao contribuinte e reabrisse o prazo de defesa.

A autoridade fiscal prestou nova informação (fls. 251-252) dizendo que o levantamento fiscal foi executado com base nos dados consignados nos arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio

contribuinte, e qualquer divergência existente é de sua exclusiva responsabilidade, uma vez que a legislação prevê que os arquivos magnéticos fornecidos com base no Convênio 57/95 devem espelhar, de maneira fidedigna, as operações realizadas pelo titular. Diz que anexou os demonstrativos em papel e também em disco de armazenamento de dados, e aduz que existe orientação da repartição fazendária quanto ao fornecimento de “demonstrativos complementares”, que não se prestem a demonstrar a infração e que sirvam apenas para a apuração do valor devido, para evitar excesso de volume do processo.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 306/322) reiterando em essência a impugnação já apresentada, destacando a arguição de decadência. Alega improcedência do lançamento, face à incerteza reconhecida pelas próprias autoridades fazendárias. Toma por fundamento do art. 142 do CTN. Reitera que o lançamento em questão se mostra prejudicado pelo vício da incerteza, tanto assim que o órgão julgador, ao proferir o Acórdão JJF 0054-02/10, quando do julgamento do primeiro Auto de Infração, destacou não haver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações imputadas, e a própria autoridade autuante reconheceu que as infrações não ocorreram. Reitera a existência de erros, citando, a título de exemplo, o caso da mercadoria de código 40187 – Biscoito Água Aimoré 30x200gr, conforme foi apontado na defesa originária. Renova os pedidos feitos na referida impugnação. Juntou documentos.

Ao ser dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou (fls. 350-351) dizendo que a alegação de decadência, apesar de ser matéria que não comporta a produção de contraprova ou de qualquer elemento de fato, já que se nutre apenas de considerações jurídico-doutrinárias, não pode subsistir, uma vez que a eventual nulidade sequer existiu, porque o Auto de Infração de origem foi considerado parcialmente procedente. Quanto à alegação de incerteza do lançamento reconhecida pelas próprias autoridades fazendárias, o fiscal contrapõe que a incerteza diz respeito apenas a uma parte das infrações e não ao Auto de Infração por completo, e ainda assim por culpa do próprio autuado, que apresentou registros incorretos, não podendo prosperar tal alegação. Com relação a eventuais erros encontrados nos demonstrativos sintéticos, diz que isso não está evidenciado, uma vez que até mesmo o produto Biscoito Água Aimoré citado como exemplo não integrou o levantamento realizado. Opina no sentido de que não sejam acatadas as questões suscitadas pela defesa no tocante às argüições de cunho eminentemente jurídico-constitucionais, bem como as argüições a respeito do levantamento fiscal, e conclui considerando que o Auto deva ser julgado procedente.

## 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 N° 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 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup> 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 2<sup>a</sup> JJF pela nulidade das infrações 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>, 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 constitui 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.

#### VOTO DIVERGENTE

Inicialmente, cabe observar que no Acórdão JJF nº 0054-02/10, o ilustre Relator consignou no seu voto o seguinte:

(...)

*Quanto às infrações 03, 04 e 05, que indicaram descumprimento de obrigação principal, apurado através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o autuado argüi que adquire mercadorias em caixas fechadas e efetua as vendas, tanto em caixas como em unidades, aduz que, por falha do sistema do impugnante, no ano de 2003, as informações enviadas ao SINTEGRA apresentaram divergências induzindo a autuante a cálculos inexatos nas entradas e saídas das mercadorias e na apuração do preço médio. Assegura que enviou os arquivos retificadores do SINTEGRA do ano de 2003, representando a real movimentação de mercadorias. Com base nos quais apurou os valores das infrações de números 03, 04 e 05.*

*Conclui, com base em seu levantamento, que a Infração 03 deve ser reduzida a exigência de R\$216.339,44 para R\$ R\$356,94; Infração 04 – reduzida de R\$156.141,62 para R\$60,62 e Infração 05 reduzida de R\$62.620,24 para R\$187,84.*

*A autuante reconhece o erro e acolhe os ajustes efetuados pelo autuado.*

*A 1ª JJF pede diligência à ASTEC para se certificar dos ajustes efetuados pelo autuado e acolhidos pela autuante. O diligente sugere que o PAF seja encaminhado a INFRAZ de origem para que a autuante anexe os demonstrativos analíticos retificadores dos originais de fls. 22/25, 26/27, 28/29, 30/31, 32; 33, 34/730, que refletem os valores do seu demonstrativo sintético de fl. 903, a fim de que se possa atender a solicitação da Junta de Julgamento.*

*A 2ª JJF converte o PAF em diligência à INFRAZ DE ORGIEM para que a autuante anexe os demonstrativos analíticos retificadores dos originais de fls. 22/25, 26/27, 28/29, 30/31, 32; 33, 34/730, que refletem os valores do seu demonstrativo sintético de fl. 903, que trazem as retificações, acima alinhadas. A autuante responde afirmando que foi acordado com a empresa como sendo admitido o levantamento constante no anexo II da peça defensiva, como contemplativo das últimas alterações do arquivo magnético, providenciadas pelo sujeito passivo. Afirma a autuante que não foram confeccionados novos demonstrativos analíticos retificadores dos originais de fls. 22/25, ficando prejudicada a solicitação da JJF.*

*Conforme já relatado os ajustes efetuados pelo autuado e acolhidos pela autuante para a Infração 03 resulta na redução da exigência de R\$216.339,44 para R\$356,94; Infração 04 – de R\$156.141,62 para R\$60,62 e Infração 05 de R\$62.620,24 para R\$187,84. Na verdade se trata de uma redução do crédito tributário exigido originalmente em valores históricos de R\$ 435.101,30.*

*O demonstrativo, de fls. 875 a 878, que traz os ajustes nas infrações 03, 04 e 05, elaborado pelo autuado, não traz prova no PAF de que seus dados estejam 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 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.*

*Assim, ficou evidente a aplicação do que dispõe o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, uma vez que não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações 03, 04 e 05, apesar de diligência solicitada, o que resulta na nulidade das mesmas.*

**“Art. 18. São nulos:**

...

**IV - o lançamento de ofício:**

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

*Represento à Infaz de Origem, para que seja efetuada nova ação fiscal para apurar a exigência do crédito tributário, caso devido, a salvo dos erros formais ora apontados.*

Portanto, em face de inexistência de elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, o lançamento foi considerado nulo pela Primeira Instância, tendo sido representado pelo Relator para que fosse efetuada nova ação fiscal para apurar a exigência do crédito tributário, caso devido, a **salvo dos erros formais ora apontados**.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, em face da nulidade proferida pela Primeira Instância, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0076-12/11 considerou que a decisão recorrida não merecia reforma.

Consignou o ilustre Relator no seu voto o seguinte:

(...)

*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 2<sup>a</sup> 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.*

Como se verifica, a decisão de Primeira Instância que deu pela nulidade das infrações 3, 4 e 5, pela existência dos **erros formais apontados** foi ratificada pela Segunda Instância, tendo o Relator consignado no seu voto que se “*alinhava ao julgamento proferido pela 2<sup>a</sup> 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.*”

É indubioso que o vício formal é sanável e o vício material insanável. A questão está em se identificar quando ocorre um ou outro.

É cediço que o vício material diz respeito, entre outros requisitos do ato de lançamento, a indicação do fato infracional e a determinação do tributo devido. Já o vício formal diz respeito aos pressupostos subjetivos e procedimentais do ato de lançamento.

No presente caso, verifica-se pelas razões e fundamentos que nortearam a decisão de Primeira Instância, ratificada pela Segunda Instância, que o ato de lançamento objeto da nulidade, materialmente não determinou o tributo devido, ou seja, não possibilitou, mesmo com a realização de diligências, que se pudesse adentrar no mérito da autuação.

Conforme muito bem consignou o Relator de Primeira Instância no seu voto “O demonstrativo, de fls. 875 a 878, que traz os ajustes nas infrações 3, 4 e 5, elaborado pelo autuado, não traz prova no PAF de que seus dados estejam 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 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.”

Ora, resta claro que o vício demonstrado no procedimento fiscal, contaminou a ação fiscal, em decorrência da inexatidão ou imprecisão para determinar o tributo devido descrito no lançamento de ofício objeto de nulidade, não podendo ser dito que houve apreciação material do lançamento de ofício.

Na realidade, o ato de lançamento objeto de nulidade, em face de sua inexatidão e imprecisão, efetivamente deixou evidente a aplicação das disposições do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, por não haver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência das infrações 3, 4 e 5, portanto, não possibilitar a apreciação material dos fatos.

Diante do exposto, considerando que claramente no Acórdão JJF Nº 0054-02/10, ratificado pelo Acórdão CJF Nº 0076-12/11, a nulidade foi decretada em decorrência de falha no procedimento fiscal. Ou seja, por vício formal, e não por vício substancial ou material, haja vista que não foi possível analisar com segurança e certeza qualquer matéria relativa ao mérito da autuação, não há que se falar em ocorrência de decadência, pois, no caso, o prazo decadencial começa a contar a partir da decisão que anulou o lançamento, conforme dispõe o artigo 173, inciso II, do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206882.1325/13-2, lavrado contra **ELSONS DISTRIBUIDORA LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR