

A.I. Nº **-269200.0005/17-8**  
AUTUADO **-ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.**  
AUTUANTE **-JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA**  
ORIGEM **-IFEP NORTE**  
PUBLICAÇÃO **-INTERNET - 21. 09. 2017**

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0155-01/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. **a.1)** ALÍQUOTA SUPERIOR. **a.2)** PERCENTUAL SUPERIOR À REDUÇÃO APPLICADA O presente Auto de Infração decorre de renovação de ação fiscal em razão do Auto de Infração anterior ter sido decretado nulo por vício material. Constatada a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pois a contagem do prazo inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. Auto de infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$643.689,75, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (01.02.26) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, ocorrido de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, no valor de R\$537.961,45, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Autuante acrescentou que o crédito fiscal foi apropriado em percentual superior a 10%, sendo o autuado beneficiário do Decreto nº 7.799/2000.

Infração 02 (01.01.26) - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, ocorrido de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, no valor de R\$105.728,30, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Autuante acrescentou que o crédito fiscal foi apropriado em percentual superior ao da redução aplicada, referente a mercadorias não abrangidas no Decreto nº 7.799/2000.

O autuante ressalta que a presente autuação constitui-se em renovação de ação fiscal anterior da lavra do Auditor Fiscal Jaldo Vaz Cotrim que culminou com a nulidade confirmada pelo Acórdão CJF 0017-12/15.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 22 a 45. Lembra que este auto de infração é decorrente do cancelamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 declarado NULO, em primeira instância pela 5<sup>a</sup> JJF (Acórdão JJF n. 0020-05/14) com decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2<sup>a</sup> CJF (Acórdão CJF n. 0017-12/15), por vício material de nulidade.

O autuado entende que um novo lançamento somente poderia ser sido realizado dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que a nulidade

não se deu por vício formal, mas por vício material, e, portanto, inaplicável o disposto no artigo 173, II, do CTN.

Trouxe transcrição do voto que decretou a nulidade em 2ª instância do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, em que foi resumido na ementa: “metodologia de apuração em desconformidade com a lei. Agrupamento de diversas imputações em um único item. Repercussão na base de cálculo do ICMS apurado por substituição tributária, contaminando a exigência fiscal que compõe o item 2 do lançamento de ofício” (Acórdão CJF nº 0017-12/15).

Apresentou explicação do Auditor Fiscal Raimundo Parente de Albuquerque Júnior, no seu Trabalho Acadêmico sobre Nulidades no Lançamento Tributário, onde trouxe a seguinte distinção entre vício formal e vício material:

1 - o vício formal gera a nulidade relativa do ato de lançamento, ao passo que o vício material gera nulidade absoluta do ato de lançamento;

2 - o vício formal manifesta-se na determinação dos pressupostos (subjetivo e procedimental) 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 arguido 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.

O autuado acrescenta que os vícios formais, ao contrário dos materiais, são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. É o caso da mera falta de assinatura do fiscal autuante, por exemplo.

Conclui que sem esses elementos formais, eventual auto de infração restaria viciado, por desrespeito a uma determinada exigência prevista em lei, mas, por não terem cunho material a impedir a prática do ato de lançamento ou a plena compreensão ou caracterização da infração, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme artigo 173, II, do CTN.

Porém, entende que o vício material diz respeito ao conteúdo do lançamento. Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez.

Como ocorreu a intimação para apresentação da escrituração fiscal no presente lançamento, o autuado entende que este auto de infração 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.

Ressalta que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário está disposto no § 4º do artigo 150 do CTN. Disse que a sua ciência acerca do auto de infração lavrado somente se verificou em 07/04/2017, formalizando a exigência de crédito tributário relativo ao período de 2008 e 2009, ou seja, após o decurso do prazo decadencial.

Reitera que não se pode cogitar da aplicação do art. 173, inciso II do CTN, que prevê espécie de interrupção do prazo decadencial para os casos de anulação do lançamento por vício formal. Conclui que diante de hipótese de reconhecimento de vício material, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o prazo decadencial, conforme art. 149 do CTN.

No mérito, o autuado explica que é empresa atacadista e tem como objetivo a “exploração do ramo de comércio atacadista, importação e exportação de gêneros alimentícios, bebidas e

material de higiene, sendo habilitado no Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia, Decreto nº 7799/00.

Informa que está classificada sob o código de atividade 4639-7/01, constante no item 8, “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, do anexo único do Decreto nº 7.799/2000. Disse que, de acordo com a mídia acostada aos Autos, contendo os “Anexos 01A, 01B, 02A e 02B”, o autuante listou alguns produtos, que supostamente não estavam sujeitas ao benefício da redução da base de cálculo, como leite em pó, margarina, whisky, vinagre e charque. Destaca que esses produtos ainda tinham o benefício da redução da base de cálculo, conforme disposto no art. 87 do RICMS/97.

Ressalta que no art. 4º do Decreto nº 7799/00, está previsto que a redução de base de cálculo não se aplica às operações já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, ou que, por qualquer outro mecanismo ou incentivo, tenham sua carga tributária reduzida e que admitir-se-á o tratamento previsto neste Decreto quando for mais favorável ao contribuinte, ficando vedada a cumulação com outro benefício.

Assim, conclui que todas as mercadorias listadas tinham tanto o benefício da redução da base de cálculo, através do Termo de Acordo (Decreto nº 7.799/00), bem como a hipótese da redução da base de cálculo, disposto no art. 87 do RICMS/97, cabendo ao contribuinte verificar a forma mais favorável à sua situação.

Em resumo, o autuado requer a nulidade do lançamento ou que seja determinando o integral cancelamento do auto de Infração, pelas razões de mérito exaustivamente expostas acima, inclusive no que tange à multa.

Requer, ainda, que as intimações ocorridas nos autos sejam efetuadas em nome da Impugnante, no endereço constante do Auto de Infração, sob pena de nulidade. Alternativamente, requer que as intimações sejam efetuadas em nome dos Advogados Daniel Vila Nova de Araújo Barbosa (OAB/BA nº 46.830), com endereço eletrônico escritoriosouza.jurídico@gmail.com, e Ione Jaqueline Nascimento Freitas (OAB/BA nº 49.087), com endereço eletrônico escritoriosouza.jurídico1@gmail.com, com endereço à Avenida Tancredo Neves, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, 21º andar, SI. 2111, CEP 41.820-020, Salvador - Ba, bem como através do Diário Oficial Eletrônico.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 105 a 118. Diz que o motivo da anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 foi que o procedimento fiscal gerou insegurança, cerceou o direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca pela verdade material.

Alega que cerceamento de defesa tem natureza tipicamente formal, não tendo relação com o mérito. Lembra que a matéria tributável não chegou a ser analisada em nenhum momento. Não foi analisada a ocorrência do fato gerador, nem o cálculo do montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento. Entende que não foi anulado por vício formal, pois a matéria não foi discutida pelo órgão julgador.

Acrescenta que os valores do demonstrativo de débito do presente auto de infração são os mesmos do auto anteriormente anulado, alterando apenas o modo como as infrações foram lançadas, que tinham sido reunidas em uma única infração no auto de infração anulado e no presente foram discriminadas individualmente. Indaga que se o vício foi material porque não foi saneado no próprio processo? Conclui que o vício material não pode abranger a forma como foi exposto o levantamento fiscal.

Ressalta que no lançamento anterior ocorreu erro procedural, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores

independentes entre si. Informa que a decisão administrativa foi propalada em 19/01/2014 e o prazo para o novo lançamento seria até 18/01/2019.

No mérito, o autuante reitera que, havendo saídas com redução de base de cálculo, as entradas dessas mercadorias deverão ter os créditos fiscais aproveitados com a mesma redução da carga tributária. Se a saída é com carga de sete por cento, o aproveitamento de crédito não pode ser superior a sete por cento. Requer a procedência do auto de infração.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal decorrente da falta de estorno em razão da saída subsequente ter ocorrido com redução de base de cálculo. O presente lançamento constitui-se em renovação de ação fiscal realizada em outro Auto de Infração que foi considerado nulo em decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0017-12/15.

O autuado arguiu a decadência do direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário, em razão da nulidade do auto de infração anterior ter sido proclamada por vício material. O autuante sustenta que a nulidade se deu em razão de vício formal.

O Acórdão CJF 0017-12/15, que decretou a nulidade do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, o fez com base na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF em razão da inclusão em um único lançamento de sete infrações distintas, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, incluindo: ausência ou insuficiência de recolhimento do imposto, aproveitamento indevido de crédito fiscal, ausência de recolhimento de DIFAL, apuração de saídas tributáveis como não tributáveis, dentre outras.

A nulidade decretada no referido Auto de Infração decorreu da análise do mérito, quando ficou evidente erros na estrutura do demonstrativo de débito que resultou em dificuldade para o autuado em apresentar suas razões de defesa. A nulidade levou em consideração a falta de certeza e segurança do valor do imposto lançado.

Assim, o erro que levou à decretação da nulidade decorreu da imprecisão do objeto do lançamento tributário. A inclusão de sete infrações distintas num mesmo lançamento gerou dificuldade na determinação da matéria tributável e na apuração do montante do imposto devido.

De acordo com Humberto Teodoro Jr, em Curso de Direito Processual Civil, Volume I, 20ª Edição, Editora Forense, “*há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva com que o processo se realiza em cada caso concreto*”. Um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

Luiz Henrique Barros de Arruda, em seu livro Processo Administrativo Fiscal, Editora Resenha Tributária, concluiu que “*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".*

A obrigação tributária no Auto de Infração anterior não estava plenamente definida em razão da inclusão de diversas infrações em um único lançamento, que levou à sua nulidade por falta de certeza e segurança do valor do imposto lançado. Nas nulidades por vício formal, o segundo lançamento é lastreado nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento. Os demonstrativos do presente Auto de Infração foram elaborados de acordo com cada tipo de infração e apresentados em lançamentos distintos, diferentemente do Auto de Infração anterior.

Desse modo, não resta dúvida de que a nulidade do Auto de Infração se deu por vício material, pois tratava de incerteza na apuração do montante do imposto devido, não se aplicando, portanto, a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inc. II, do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Por ter sido julgado nulo em razão de vício material, a contagem do prazo decadencial se faz a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme inciso I do art. 173 do CTN. Como os fatos geradores de que trata este Auto de Infração são referentes aos exercícios de 2008 e 2009, e a sua lavratura ocorreu em 03/03/2017, a decadência já tinha se consumado nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, e do artigo 107-A, inciso I, do COTEB.

Dessa forma, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração por decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração nº 269200.0005/17-8, lavrado contra ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 169 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

MARCELO MATTEI E SILVA – JULGADOR