

A. I. Nº - 269200.0004/17-1  
AUTUADO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - DAT/NORTE IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24.10.2017

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0188-04/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTADAS TIDAS COMO NÃO TRIBUTADAS DEVIDAMENTE ESCRITURADAS. **b)** DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. **a)** DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E APURAÇÃO DE ICMS. **b)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. O Auto de Infração em tela decorre de renovação de ação fiscal em razão do Auto de Infração anterior ter sido decretado nulo por vício material, o que não permite a renovação da ação fiscal. Constatada a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, uma vez que a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de março de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$38.697,26, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 (02.01.03). Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$13.324,48, verificada nos meses de janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro a dezembro de 2008.

Infração 02 (03.01.02) – Recolheu a menor ICMS em decorrência de divergência entre os valores lançados no Livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, no montante de R\$1.729,36, apontada como ocorrida em março, maio, julho a novembro de 2008.

Infração 03 (03.02.04) – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no total de R\$17.160,20, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Infração 04 (06.02.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, de R\$6.483,20, nos meses de fevereiro, abril, julho, agosto, novembro e dezembro de 2008, fevereiro, março, abril, junho, julho, setembro e dezembro de 2009.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 486 a 505, onde argui em sua defesa, após descrever as infrações, que esta autuação é decorrente do cancelamento do Auto de Infração 206911.0004/12-2 declarado nulo, em primeira instância pela 5<sup>a</sup> JJF (Acórdão JJF 0020-05/14) com decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2<sup>a</sup> CJF (Acórdão CJF

0017-12/15), por vício material de nulidade, transcrevendo o teor da Ementa do mencionado Acórdão.

Nesse sentido, invoca a Ementa do Acórdão 0017-12/15, proferido pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, que cancelou por vício material o Auto de Infração 206911.0004/12-2, cujo novo lançamento entende indevidamente efetuado.

Em que pese tal fato, diz ter sido surpreendida, novamente, pela lavratura de cinco novos Autos de Infração, por meio dos quais, imputando-se a prática das mesmas infrações indicadas no primeiro lançamento, sendo exigidos valores supostamente devidos a título de ICMS e multa punitiva.

Caso pudesse ocorrer um novo lançamento, entende que deveria ter sido realizado dentro do prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que não se trata de vício formal, mas, sim, de vício material, e, portanto, inaplicável o disposto no artigo 173, II, do CTN.

Entretanto, conforme demonstrará adiante, as exigências são totalmente insubsistentes, razão pela qual se socorre da presente impugnação, visando o cancelamento do auto de infração, senão vejamos.

Preliminarmente, aduz que o lançamento decorreu da renovação do procedimento fiscal que originou o Auto de Infração 206911.0004/12-2, lavrado em 09/11/2012, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia para a exigência de ICMS e multa punitiva.

Aponta que no auto de infração 206911.0004/12-2, houve um único lançamento em que foi imputada a ocorrência de sete infrações distintas, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, conforme disposto no voto vencedor, proferido no Acórdão CJF 0017-12/15, cujo trechos transcreve.

Fala ter o lançamento anterior sido realizado de forma ilícita (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), consoante Ementa do Acórdão CJF 0017-12/15) e, por isso, maculada de vício de nulidade.

Argumenta serem anuláveis os lançamentos que apresentem vícios nos pressupostos (vício formal), os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, e, nulos aqueles que apresentam vícios nos requisitos (vício material), os quais decorrem da norma jurídica tributária, mencionando trechos de trabalho acadêmico sobre a matéria.

Para que reste inconteste que o vício que maculou o lançamento convalidado no Auto de Infração 206911.0004/12-2 é puramente material, cabe, nesse momento, diferenciar os vícios formais dos materiais, bem como trazer as decorrências lógicas de lançamentos cancelados por esses vícios, trazendo jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, bem como do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme transcrição.

Esclarece ter o lançamento tributário anterior sido declarado nulo por vício material, e não formal, já que o vício apontado, qual seja, a *“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”* (Ementa. Acórdão CJF nº 0017-12/15), decorreu de nulidade absoluta na determinação de requisitos do ato de lançamento, em especial, os requisitos da enunciação do fato jurídico e da determinação da matéria tributável, conforme entendimento da Câmara de Julgamento Fiscal, para quem *“o contribuinte teve dificuldades em apresentar suas razões defensivas, exatamente por não existir, na presente autuação, os elementos que garantissem a certeza e a infração imputada. (...) A ausência da demonstração da base de*

cálculo da infração cometida, em meu entendimento, resulta na insubsistência da autuação fiscal. Assim, deve ter vez a declaração da nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF.”

Portanto, no presente caso, assevera que o vício que macula a exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento. Houve, portanto, vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), constituem-se em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e consequente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, devidamente copiado.

Para corroborar tal entendimento de que o lançamento anterior foi julgado nulo por vício material, e não formal, no dia 25/11/2016, o contribuinte foi intimado a apresentar a exibição de livros e documentos fiscais para a determinação do novo lançamento (Doc. 05). Ocorre que, conforme já decidido pelo CARF, “...sob 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...”.

Nesse contexto, 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.

A seguir, aborda a questão da decadência, qual seja a perda do direito de constituir o crédito tributário, pelo decurso do prazo, sendo causa de extinção da obrigação tributária, conforme preceitua o artigo 156, V, do CTN. Nesse sentido, concretizada a decadência, falecerá ao Fisco autorização legal para exigir o crédito tributário, uma vez que nos tributos sujeitos a modalidade do lançamento por homologação, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário está disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme jurisprudência do STJ transcrita.

No caso em tela, a ciência da Impugnante acerca do auto de infração lavrado somente se verificou em 12/4/2017, formalizando a exigência de crédito tributário relativo ao período de 2008 e 2009, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Após trazer o teor do artigo 173 do CTN, fala ser evidente que em face da regra do seu inciso I já houve sem dúvida a decadência, pois os fatos ocorreram nos exercícios de 2008 a 2009, e este Auto foi lavrado em 2017, restando se analisar a situação em face do inciso II.

De acordo com o entendimento do Fisco, o Auto lavrado em 2012 foi declarado nulo em virtude de vício formal, o que dá ensejo à aplicação da regra inserta no inciso II do artigo 173 do CTN. Entretanto, conforme se demonstrará adiante, esta capituloção é insubsistente, uma vez que a declaração de nulidade do Auto de Infração ocorreu por vício material, uma vez que os requisitos formais do auto de infração encontram-se previsto no artigo 39 do RPAF/99 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, na forma da transcrição realizada, e de acordo com a Ementa do Acórdão 0017-12/15, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o cancelamento do Auto de Infração n. 206911.0004/12-2 ocorreu por vício material.

Com efeito, percebe que a declaração de nulidade do auto de infração deveu-se à apuração do crédito tributário mediante a utilização de “Metodologia de apuração em desconformidade com a lei”.

Invoca o artigo 142 do CTN, para concluir que de fato, a determinação da matéria tributável e fixação do montante devido pelo contribuinte constituem requisitos intrínsecos do lançamento, uma vez que têm por finalidade tornar líquido o crédito tributário constituído no que se refere ao valor devido.

E em sendo assim, argumenta não se poder cogitar da aplicação do artigo 173, inciso II do artigo 173 do CTN, que prevê espécie de interrupção do prazo decadencial para os casos de anulação do lançamento por vício formal, uma vez que se está diante de hipótese de reconhecimento de vício material, e a revisão do lançamento só poderia ser iniciada enquanto não extinto o direito da autoridade administrativa lançar, nos termos do artigo 149 do mesmo diploma em seu parágrafo único, e desde que verificado fato que não se poderia anteriormente verificar, transcrevendo o teor do mencionado artigo.

Desta forma, defende ponto de vista de que a integralidade do crédito tributário lançado se encontra atingida pela decadência, nos termos do artigo 173, I, do CTN, de modo que se mostra imperativa a exoneração de tais valores exigidos no Auto de Infração.

A seguir, aborda o fato de que também não poderia haver o lançamento, pois o ato de revisão perpetrado pela Autoridade Administrativa não se enquadra em qualquer das hipóteses legais para tanto, anotando que no âmbito do Direito Tributário, as espécies de lançamento previstas no Código Tributário Nacional é que determinam de início, quando um fato jurídico é originariamente constituído ou quando ele é fruto de revisão. Sem ignorar que o sujeito passivo pode, nos limites legais, rever seus próprios atos, no que tange a constituição originária ou a revisão do fato pela Administração Pública, a distinção fica bastante clara nas hipóteses previstas para o lançamento de ofício, no artigo 149 daquele diploma legal.

No inciso I do referido artigo, a Lei Complementar prevê a hipótese de constituição de fato jurídica originariamente de ofício, pela Administração Pública, quando a lei assim o determine (*i.e. IPTU*).

Desprezando-se o inciso VI do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que dispõe exclusivamente sobre o motivo para imputação de penalidade, os incisos II, III, IV, V e VII do mesmo artigo tratam de situações que podem ensejar lançamento de ofício. É bem verdade que o lançamento de ofício pela autoridade administrativa ou a autodenúncia pelo sujeito passivo pode ser feita em razão de absoluta ausência de prévia constituição de fato jurídico e de apuração a que o sujeito passivo estava obrigado. Nesse caso não há que se falar de revisão, já que não há fato jurídico a ser revisto.

De outra parte, conquanto se tratando de lançamento de ofício, originário ou não, a Administração Pública só pode revê-lo para constituir nova obrigação nas hipóteses prescritas nos incisos VIII e IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional ou quando se tratar de lançamento por ela anteriormente efetuado, anulado por vício formal (que, como já robustamente demonstrado, não é o caso dos presentes autos), desde que em qualquer caso observado o prazo decadencial, nos termos previstos pelo Parágrafo único do citado artigo 149, copiado em seus termos.

Traz ensinamento doutrinário a respeito.

Nessa empreitada, o sistema só permite duas modalidades de revisão em função do tratamento conferido à norma revisada, quando **(i) deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior**; ou **(ii) quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial**.

Argui que no caso presente não se trata de complementação, diante da inexistência de qualquer fato novo, que não fosse do conhecimento da fiscalização desde o lançamento anterior, tampouco se trata de um lançamento inteiramente novo, pois o novo lançamento é idêntico ao cancelado.

O que se verifica no presente caso é que este novo lançamento não se enquadra na hipótese do inciso VIII, nem na hipótese de revisão prevista no inciso IX, ambos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, pelo que não poderia a Autoridade Autuante efetuar novo lançamento, nem mesmo no prazo decadencial, devendo ser inteiramente cancelado o auto de infração ora combatido.

Requer seja conhecida e provida a presente Impugnação para declarar a nulidade do lançamento refutado, em face preliminares arguidas alhures, inclusive no que concerne à decadência, e caso não seja esse o entendimento deste Douto Julgador de 1<sup>a</sup> instância, requer a Impugnante seja acolhida a presente Impugnação, determinando-se o integral cancelamento do auto de Infração, pelas razões de mérito exaustivamente expostas acima, inclusive no que tange à multa.

Ademais, requer 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 nominados, no endereço profissional indicado, bem como através do Diário Oficial Eletrônico, protestando, por fim, pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos.

Informação fiscal constante às fls. 564 a 575 esclarece que os trabalhos de fiscalização compreenderam o período de 01/01/2008 a 31/03/2009, tendo sido apuradas diversas irregularidades objeto do lançamento, conforme descreve, resumindo, de igual forma, o teor da defesa apresentada.

Observa, inicialmente, que a autuada não entra em nenhum momento, na análise das infrações que lhe são imputadas, limitando-se a defender a tese de que o presente lançamento foi efetivado após decorrido o prazo decadencial do direito de constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, tentando afastar, assim, a aplicação do disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, dispositivo que amparou a lavratura do auto de infração em debate, e que preceitua que o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário inicia-se da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, sob a justificativa de que o motivo da anulação do Auto de Infração 206911.0004/12-2, do qual a presente autuação é derivada, seria ela de natureza material, e não formal, o que impossibilitaria a aplicação do artigo 173, II, do CTN.

Entende ser a tese levantada pela Autuada não encontrar respaldo nos fatos abarcador nesta autuação, em primeiro lugar destaca o motivo final para a anulação do anterior Auto de Infração pela 2<sup>a</sup> CJF, onde, no julgado está claro que o motivo foi que o procedimento fiscal, tal qual realizado, gerou insegurança, cerceou o direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca pela verdade material.

Diz que se os próprios Conselheiros basearam sua decisão em termos processuais, no que concerne ao pleno exercício do direito de defesa do autuado, tipicamente vício de natureza processual/procedimental, e mais, que houve prejuízo à busca da verdade material, que nada mais é que o mérito das infrações que lhe foram imputadas.

Argumenta que a análise que se faz necessária, portanto, é quanto à natureza do vício que maculou o lançamento pretérito, se processual/formal ou se de mérito/material, e neste sentido, fica claro que a decisão pela nulidade não atingiu o mérito das imputações, mesmo porque a forma como se deu o procedimento fiscal, como já asseverado na decisão, prejudicou/impediu que se chegasse a sua abordagem pela Autuada.

Fala ter cerceamento de defesa natureza tipicamente formal, de procedimento, processual. Nada tem a ver como o mérito, a matéria tributável. Esta não chegou a ser analisada em nenhum momento, posto que o julgamento na esfera administrativa extinguiu a autuação antes que fosse atingida sua discussão.

Garante não ter havido, desta forma, qualquer decisão quanto às imputações formalizadas no pretérito levantamento fiscal, não se analisando a pertinência da matéria tributável, muito menos

se alcançou a apuração dos valores devidos, derivados da apuração da base de cálculo e da apuração do imposto devido, e o julgamento definitivo ocorrido na esfera administrativa não abrangeu o mérito das infrações, no que concerne a existência do fato imponível e seus elementos subjetivo e valorativo. Ademais, afirma que o trabalho do autuante primitivo, de tão perfeccionista, acabou por confundir o Autuado e o órgão julgador com tantos detalhes que prejudicou o entendimento do seu trabalho como um todo.

Indaga como pode ser a nulidade decretada em função de suposto erro material se em nenhum momento o órgão julgador debruçou-se sobre a matéria tributável, uma vez que extinguiu a autuação em momento anterior, ainda nas preliminares, e como afirmar que o vício detectado atingiu a matéria sem atingir o mérito de cada imputação, sem que fosse analisada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como se a matéria tributável efetivamente ocorreu, muito menos se o cálculo do montante do tributo devido foi ou não o correto, ou mesmo se a infração detectada pelo autuante primeiro teve por responsável a autuada ou não?

Questiona como afirmar que o vício que inquinou o anterior auto de infração foi material se a matéria (artigo 142, do CTN) não foi discutida pelo órgão julgador em nenhum momento?

Além disso explica que o levantamento fiscal que culminou no presente Auto de Infração está baseado inteiramente nos demonstrativos de débito elaborados pelo autuante primitivo, de modo que os valores apurados são exatamente os mesmos que estão presentes no atual lançamento, e a única diferença está na alteração no modo como as infrações inicialmente apontadas foram lançadas, que tinham sido reunidas em uma única infração no Auto de Infração anulado e no presente foram discriminadas uma a uma, individualmente.

Desta forma, garante não haver qualquer dificuldade para o entendimento das imputações, o que afasta qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa, que, como exposto, foi a causa para a anulação da primeira autuação, e conceber-se o vício de forma tão somente quanto um erro superficial e sanável foge a qualquer entendimento lógico/sistemático da legislação tributária insculpida no debatido artigo 173, II. Se o vício de forma referido neste dispositivo fosse da maneira como coloca a defesa, perderia sentido a própria norma por ele trazida, já que, sendo facilmente sanável, por que seria o lançamento declarado nulo? Por que simplesmente não mandar saná-lo? Questiona mais uma vez.

Esclarece que erro formal não pode resultar circunscrito a tão aperada interpretação, sob pena de fazer letra morta a legislação pertinente, e só pode ser entendido, nestas circunstâncias, como tendo tal magnitude que não possa ser resolvido por simples saneamento, mas que exige uma total renovação do procedimento, ou seja, de um novo lançamento, este sim com efeito saneador, após se afastar dos graves vícios que inquinaram o levantamento anterior.

Com este viés, o vício material não pode abranger a forma como foi exposto o levantamento fiscal, o procedimento tomado equivocadamente pelo autuante para se chegar a um resultado final que acabou por inviabilizar o entendimento de quem o manuseasse, sendo forçoso admitir-se a existência de óbice ao exercício do amplo direito de defesa do autuado, pontua.

Afirma que o vício que atingiu a alma do anterior lançamento é anterior à matéria tributável, impedindo que esta fosse analisada tanto pela Autuada quanto pelos julgadores do CONSEF, sendo erro procedural, concernente a forma em que foram apresentados os resultados finais do lançamento, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si.

Garante não haver que se falar em nulidade por vício material, e sim, vício formal, sendo totalmente pertinente a renovação da ação fiscal anterior, tendo por base a incidência do dispositivo contido no artigo 173, II, do CTN, que preceitua que o prazo decadencial para constituição do crédito pelo agente público inicia-se do primeiro dia contado da decisão definitiva que anulou, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado.

Tendo a decisão definitiva na esfera administrativa sido prolatada em 19 de janeiro de 2014, aponta que o prazo para o novo lançamento só terminaria em 18 de janeiro de 2019, muito depois da data do atual lançamento, que ocorreu no dia 30 de março de 2017. Logo, fica afastada a alegação de decadência do presente lançamento, como pleiteado pela Autuada.

Frisa ser a presente ação fiscal, renovação da autuação, e não sua revisão. Esta, nos termos do artigo 149, do CTN, como bem frisou a autuada em sua defesa, não tem qualquer aplicação no presente caso, não tendo qualquer influência para a lavratura do presente lançamento, e desta forma, não tendo sustentação os argumentos de defesa apresentados, merece o presente lançamento ser julgado totalmente procedente.

Quanto ao pedido de endereçamento das comunicações a serem efetuadas por esta Secretaria de Fazenda, não vê qualquer óbice ao seu atendimento, porém, observa que de acordo com o artigo 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação se der em obediência aos ditames regulamentares.

Conclui, aduzindo que as considerações prestadas pela Autuada bem como os documentos por ela acostados não se contrapõem à autuação, devendo, desta forma, subsistir integralmente o lançamento em questão.

## VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, sendo a base da tese defensiva a da impossibilidade de lavratura do lançamento, diante da existência de vício formal no lançamento anterior, o que implicaria em nulidade do presente, e consequentemente impossibilidade de efetivação de novo lançamento, sobre o qual incidiria a decadência, com a qual não concorda o autuante, que mantém o Auto de Infração.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o Auto de Infração em tela, foi lavrado tendo em vista a anulação daquele de número 206911.0004/12-2, através de decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0017-12/15.

Quanto ao argumento defensivo de ser o presente, revisão de lançamento estipulada no artigo 149 do CTN, não posso acolher tal argumento, pois se trata de mera renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas e erros cometidos anteriormente pelo autuante, e não revisão do lançamento já realizado.

A discussão, de cunho eminentemente jurídico, merece, entretanto, algumas considerações, sendo a primeira delas a diferenciação entre vício formal, tese do autuante, que propiciaria nova ação fiscal, e vício material, que inviabilizaria o lançamento, tese esposada pela defesa.

Inicialmente, quanto ao argumento de nova intimação, esclareço que a mesma decorreu apenas e tão somente de cumprimento de determinação legal de comunicação ao contribuinte de estar sob ação fiscal, e por via de consequência, com a espontaneidade de recolher qualquer parcela eventualmente devida no período abarcado pela intimação, de forma espontânea, não vindo a se constituir em ofensa ao direito do contribuinte, ou em seu prejuízo, ao contrário, em atenção aos princípios do Processo Administrativo Fiscal.

A matéria de fundo do lançamento não é de fácil conclusão para se efetivar tal distinção, ensejando discussões como a vista no presente feito.

A doutrina entende que vício formal aquele decorrente de elemento externo, ou seja, que não influi no ato administrativo. São as inobservâncias às formalidades essenciais que, quando identificadas, anulam sua eficácia, mas não sua validade ou existência, estando os mesmos previstos no inciso I do artigo 18 do RPAF/99, por exemplo.

O jurista lusitano Marcelo Caetano (Manual de Direito Administrativo. 10ª edição, Lisboa, 1973), nos ensina que “*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*” e que “*Formalidade é, pois, todo 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*”.

Em função de tal conceituação, o CTN determina a contagem de novo prazo de cinco anos para dar eficácia ao fato ainda válido/existente, contados do ato que anula a eficácia do Auto de Infração, através da elaboração de novo lançamento eficaz à cobrança do crédito tributário.

Por seu turno, o vício material vem a ser aquele que atinge um dos elementos de constituição do crédito tributário, ou seja, sua materialidade, estando tais elementos previstos no artigo 142 do CTN, como a ocorrência do fato gerador, matéria tributável, montante do tributo devido, sujeito passivo e penalidade cabível.

Ao ser o Auto de Infração anulado por vício em um dos cinco elementos de constituição do crédito tributário possui vício material, ou seja, nunca existiu no mundo do direito e como consequência, ausente qualquer destes elementos de constituição do crédito, faz com que o mesmo inexista, não podendo ser exigível ao sujeito passivo enquanto não estiverem presentes tais requisitos do mencionado artigo 142 do CTN.

Em função de tal raciocínio, o prazo decadencial continuará a correr até seu exaurimento ou até a constituição do crédito, que terá eficácia se exigido no prazo de cinco anos contados não da nova constituição do crédito, mas do momento de seu lançamento.

Isso diante do fato de inexistirem requisitos que impliquem nulidade de modo automático e objetivo, pois a nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, e sim, dos efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado ao contribuinte, inclusive, tal observação está de forma explícita no voto condutor do Acórdão que o anulou, diante do fato das formalidades se justificarem com o intuito de assegurar ao contribuinte o seu direito de ampla defesa, constitucionalmente previsto.

O vício material constitui o defeito que atinge o lançamento em sua própria essência, em virtude de defeitos na manifestação da vontade do agente do ato, permitindo assim que também surja no mundo jurídico ato nulo, conforme já afirmado anteriormente. Caracteriza-se o vício material, fundamentalmente, pela circunstância de resultar de defeito na manifestação da vontade do poder Público, podendo dentre os vícios de manifestação da vontade se exemplificar o erro, tal como no caso do lançamento anterior anulado.

Já a jurisprudência, se posiciona no sentido de que o vício material não propicia novo lançamento. Assim temos, por exemplo, o AgRg no REsp 1050432 SP 2008/0086620-7, o STJ através da sua 2ª Turma, em julgamento realizado em 18 de maio de 2010, com publicação no Diário da Justiça de 02 de junho de 2010, em decisão cujo Relator foi o Ministro Castro Meira entendeu que “*Apenas a existência de vício formal autoriza aplicação do artigo 173, II do Código Tributário Nacional em que o prazo decadencial passa a contar da data em que se tornar definitiva a anulação do lançamento. Precedente*”.

No âmbito administrativo, o Conselho de Recursos Fiscais da Receita Federal (CARF), através do Acórdão 9101002.146, exarado pelo 1ª Turma, assim decidiu, ao negar Recurso impetrado pela Fazenda Pública Nacional:

**“NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.  
ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.**

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade apresentada (declarada) por meio de ato administrativo de lançamento.*

*Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, o fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponível); e dos documentos caracterizadores da infração (materialidade), não configura vício formal”.*

Da mesma forma, posso mencionar trechos inseridos na resposta contida na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, de 08 de março de 2013:

*“Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.*

*Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regramatriz de incidência que configure erro de direito é vício material.*

(...)

6.1. *O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.*

6.2. *A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:*

*‘Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos’. (in *Curso de Direito Administrativo*, 29<sup>a</sup> ed., p. 478)*

6.3. *Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:*

*‘Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo’. (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)*

(...)

10. *Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.*

*No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:*

*‘Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internORMATIVA.*

(...)

*Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigatorial, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, acrescendo-se,*

*naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência'. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).*

*10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.*

*10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN".*

Já no âmbito deste Conselho, posso mencionar posicionamento no mesmo sentido, exemplificado na magistral decisão prolatada pela então Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, através do Acórdão 0367-11/11 o qual possui a seguinte Ementa:

*"ACÓRDÃO CJF N° 0367-11/11 EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. ERRO NO VALOR DA RETENÇÃO E NA INFORMAÇÃO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO. DECADÊNCIA. Merece reforma a Decisão de primeiro grau, uma vez que operada a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo. Vícios ocorridos na metodologia adotada, em desacordo com a legislação, e a falta de discriminação do cálculo das operações que destinavam mercadorias para consumo final e para revenda, tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo, o que levou à nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, e, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, a Fazenda Estadual poderia ter exercido seu direito até o dia 31/12/08, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, e até 31/12/09, para o exercício de 2004. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 12/03/10, operou-se a decadência. Decretada, de ofício, a IMPROCEDÊNCIA da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PREJUDICADO. Decisão unânime".*

A este respeito, Souto Maior Borges, citado por Aliomar Baleeiro (Direito tributário Brasileiro. Atualizado por Mizabel Machado Derzi, Rio de Janeiro, Editora Forense, 11ª edição, 2003, p. 826), entende que *"O pressuposto para a aplicação do quinquênio decadencial do art. 173, II, é específico. Aplica-se tão somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por vício formal".*

*Somente é cabível, portanto, a aplicação do dispositivo em hipóteses perfeitamente limitadas de anulação do lançamento. Não qualquer anulação, mas só a anulação por vício formal. Se, por ex., a anulação do lançamento é por vício de competência; algo "externo" ao lançamento e portanto irrelevante no tocante à sua forma, não será cabível a inovação do art. 173, II, para a fixação do prazo decadencial".*

Diante de tais considerações, entendo que não pode prosperar o presente lançamento, frente ao fato de estar presente naquele originário e anulado pela 2ª CJF vício de natureza material, diante do fato do então autuante ter englobado numa única infração fatos geradores distintos, e por tudo quanto já exposto, aplicável o inciso I do artigo 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Frente ao fato de os fatos geradores arrolados no presente terem ocorrido nos exercícios de 2008 e 2009, e a lavratura do presente ter ocorrido em ocorreu em 30 de março de 2017, encontra perfeitamente caracterizada a decadência diante do comando do artigo 173, inciso I, do CTN, além do artigo 107-A, inciso I, do COTEB, motivo pelo qual acolho os argumentos esposados na defesa.

Neste mesmo sentido, posso mencionar idêntica situação que resultou na lavratura de Auto de Infração de igual teor, contra a mesma empresa, qual seja a renovação de ação fiscal em decorrência de existência de vício material, que resultou no Acórdão JJF 0155/01-17. Cuja decisão foi no mesmo sentido da que agora profiro.

Observo, ainda, que da decisão contida no Acórdão CJF 0017-12/15, em nenhum momento indica a necessidade ou possibilidade de renovação do procedimento fiscal, diante da evidente presença da decadência, não se tratando, aqui, como pretende a autuada, de ser decretada a nulidade do lançamento, mas sim, a sua improcedência, o que decido, diante dos motivos expostos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0004/17-1** lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA**.

Sala de Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA