

A. I. N° - 269200.0006/17-4
AUTUADO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/03/2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0014-05/18

EMENTA: ICMS. DECADÊNCIA. REFAZIMENTO DE PARTE DE AUTO DE INFRAÇÃO ANULADA POR VÍCIO 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 (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 vício 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 vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II). Pelas razões aduzidas, considerando-se que a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, não se aplica a regra do inciso II do art. 173 do CTN, recaiando a situação na hipótese do inciso I. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 30/03/2017 e refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$286.189,31, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - 03.02.06 – Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo previsto no Decreto nº 7799/00, nas operações de saídas de mercadorias para contribuintes não-inscritos, inaptos, suspensos, baixado ou cancelados no CAD-ICMS/BA, situação prevista no art. 1º, caput, citado decreto. Vide demonstrativos ANEXO_03A, 03B, 05A, 07A E 07B, tendo sido os valores de débito resumidos no demonstrativo ANEXO_09. Referente ao período de JANEIRO/2008 a DEZEMBRO/2009. No valor de R\$258.187,70.

INFRAÇÃO 2 - 03.02.06 – Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Contribuinte utilizou indevidamente o benefício de redução da base de cálculo aplicável ao leite em pó nas suas operações de saídas de compostos lácteos, sem direito ao citado benefício, reduzindo, assim, o montante do imposto devido. Vide demonstrativos ANEXO_15A e 15B. Referente ao período de JANEIRO/2008 a DEZEMBRO/2009. No valor de R\$ 28.001,61.

Tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 367 a 386, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

Assevera que o presente lançamento de crédito tributário decorre do cancelamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, que foi declarado NULO, em primeira instância pela 5ª JJF (Acórdão JJF nº 0200-05/14) com decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2ª CJF (Acórdão CJF n. 0017-12/15), por vício material de nulidade (Doc. 04), e ato contínuo reproduz a ementa do Acórdão n. 0017-12/15, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Afirma que a despeito da decisão administrativa a que se referiu a Impugnante foi surpreendida, pela lavratura de cinco novos Autos de Infração, por meio dos quais, imputa-se a prática das mesmas infrações indicadas no primeiro lançamento, e são exigidos valores supostamente devidos a título de ICMS e multa punitiva.

Aduz que caso pudesse ocorrer um novo lançamento, este deveria ter sido realizado dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que não se trata de vício formal, mas, sim, de vício material, entendendo inaplicável o disposto no artigo 173, II, do CTN.

Explica que no Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, objeto de nulidade, houve um único lançamento em que foi imputado a ocorrência de 7 (sete) infrações distintas, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, conforme disposto no Voto Vencedor, proferido no Acórdão CJF nº 0017-12/15, o qual reproduz.

Acrescenta que no referido voto consta que: *“(...) o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou insegurança, cerceou o exercício do direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca da verdade material. Decerto, 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.”*

Assinalou ainda que a Conselheira, destacou:

“(...) Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.

“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 Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, (...)”

Acentuou que verificou através da transcrição do voto, que levou à anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, que o lançamento se deu de forma ilícita, tendo em vista o seguinte excerto que destaca da Ementa. Acórdão CJF nº 0017-12/15: *“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”*

Enfatiza que são 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.

Nesse sentido evoca o Trabalho Acadêmico sobre Nulidades no Lançamento Tributário do Auditor Fiscal Raimundo Parente de Albuquerque Júnior que no seu artigo, explica a distinção entre vício formal e vício material. São elas:

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.

Discorre que para restar incontestado que o vício que maculou o lançamento convalidado no Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 é puramente material, cabe diferenciar os vícios formais dos materiais, bem como trazer as decorrências lógicas de lançamentos cancelados por esses vícios, sendo o que passou a fazer, como segue.

Diz que os vícios formais 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. E exemplifica como sendo o caso da mera falta de assinatura do fiscal Autuante.

Explica que sem esses elementos formais o 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.

Explana que o vício 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, base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato). Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez, como paradigma dessa assertiva cita o Acórdão CJF nº 0082-11/16 e Acórdão CJF nº 0139-11/16.

Nesse sentido reproduz a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, e a adotada pelo Superior Tribunal de Justiça

Remata que *“o lançamento tributário anterior foi declarado nulo por vício material, e não formal, já que o vício apontado – ‘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.’ “*

Acrescenta que o vício que macula a exigência recaiu sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento. Por isso entende a defesa que se tratou de 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 art. 142 do Código Tributário Nacional, constituem-se em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Frisa que o levantamento e observância desses elementos básicos concernentes à constituição do crédito tributário pelo lançamento, antecedem e seriam preparatórios à sua formalização, a qual se dá mediante a lavratura do auto de infração e consequente notificação ao sujeito passivo, quando 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. Nesse sentido reproduz o art. 142 do CTN.

Para corroborar o entendimento de que o lançamento anterior foi julgado nulo por vício material, e não formal, no dia 25/11/2016, a defesa esclarece que o contribuinte foi intimado a apresentar a

exibição de livros e documentos fiscais para a determinação do novo lançamento (Doc. 05 da defesa, fls. 444 deste PAF) e ressalta 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 sentido reproduz a referida decisão que identifica como: CARF. Rec 13502.001202/2007-44; Ac. 9202-002.731; Rel. Cons. Elias Sampaio Freire; DOU 24/7/2013.

Assevera que, no contexto que delineou acima, 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.

Em seguida discorre sobre o conceito de instituto da decadência e da não aplicação do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional ao caso.

Ressalta 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, fundamentando esta assertiva em jurisprudência pacífica do STJ (Recurso Especial nº 148.214/MG e Recurso Especial nº 148.214/MG), as quais transcreve.

Registra que o caso em tela, a ciência da Impugnante acerca do auto de infração lavrado somente se verificou em 17/4/2017, formalizando a exigência de crédito tributário relativo ao período de 2008 e 2009, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Cita e transcreve ainda o art. 173 do CTN.

Remata entendendo que em face da regra do inciso I do art. 173 do CTN, já houve sem dúvida a decadência, pois os fatos ocorreram nos exercícios de 2008 a 2009, e este Auto foi lavrado em 2017. Resta agora analisar a situação em face do inciso II.

Refere-se ao entendimento do Fisco, segundo o qual o Auto lavrado em 2012 foi declarado Nulo em virtude de vício formal, o que daria ensejo à aplicação da regra inserta no inciso II do artigo 173 do CTN. Entretanto, promete demonstrar que esta capitulação é insubsistente, uma vez que a declaração de nulidade do auto ocorreu por vício material.

Sintetiza que os requisitos formais do auto de infração encontram-se previsto no artigo 39 do Decreto n. 7.629/1999, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal reproduzindo o seu teor.

Comenta que de acordo com a ementa do Acórdão n. 0017-12/15, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o cancelamento do Auto de Infração n. 206911.0004/12-2 ocorreu em vista do Autuante haver apurado o crédito tributário mediante a utilização de “*Metodologia de apuração em desconformidade com a lei.*”.

Cita e transcreve os termos do artigo 142 do CTN, que assim determina: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*”

Pontua em seguida que 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 *quantum debeat*, e aduz que, em sendo assim, não se poderia cogitar da aplicação do artigo 173, II, do código tributário nacional, pois este dispositivo prevê espécie de interrupção do prazo decadencial apenas para os casos de anulação do lançamento por vício formal.

Afirma que, ao contrário do exposto quanto ao vício formal, estando-se diante de hipótese de reconhecimento de vício material, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não

extinto o direito da autoridade administrativa lançar, nos termos do mencionado artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e desde que verificado fato que não se poderia anteriormente apurar.

Expõe em conclusão que a integralidade do crédito tributário lançado encontra-se atingida pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, de modo que se mostra imperativa a exoneração de tais valores exigidos no Auto de Infração, pois o ato de revisão perpetrado pela Autoridade Administrativa não se enquadra em qualquer das hipóteses legais para tanto, considerando as hipóteses previstas para o lançamento de ofício, nos incisos II, III, IV, V e VII do artigo 149 daquele diploma legal.

Sustenta que, em se tratando de lançamento de ofício, 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, quando anulado por vício formal, ressaltando haver já robustamente demonstrado, não ser o caso dos presentes autos, mas alerta que em qualquer caso deve ser observado o prazo decadencial, nos termos previstos pelo Parágrafo único do citado art. 149. Em seguida cita doutrina do Professor José Souto Maior Borges.

Assevera que 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*.”

Considera que no presente caso não se trata nem de complementação, vez que não há qualquer fato novo, que não fosse do conhecimento da fiscalização desde o lançamento anterior (Auto de Infração nº 206911.0004/12-2), tampouco se trata de um lançamento inteiramente novo, pois o novo lançamento é idêntico ao cancelado.

Ressalta que no presente caso, 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, de forma que entende que, pelo motivo exposto, não poderia a Autoridade Autuante efetuar novo lançamento, nem mesmo no prazo decadencial, devendo ser inteiramente cancelado o auto de infração ora combatido.

Ao final pede que seja conhecida e dado devido provimento à presente Impugnação para declarar a **nulidade do lançamento** refutado, em face preliminares arguidas alhures, inclusive no que concerne à decadência.

Pede ainda alternativamente, que não sendo esse o entendimento deste Douto Julgador de 1ª 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.

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 Daniel Vila Nova de Araújo Barbosa (OAB/BA nº 46.830), com endereço eletrônico escritoriosouza.juridico@gmail.com, e Ione Jaqueline Nascimento Freitas (OAB/BA nº 49.087), com endereço eletrônico escritoriosouza.juridico1@gmail.com, com endereço à Avenida Tancredo Neves, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, 21º andar, Sl. 2111, CEP 41.820-020, Salvador - Ba, bem como através do Diário Oficial Eletrônico.

Protesta ao final pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos.

O Autuante apresenta sua informação fiscal às fls. 446 a 457, inicia descrevendo a acusação fiscal, e em seguida reproduz o argumento da defesa de que o auto de infração anterior que foi anulado

dando margem ao refazimento do lançamento do crédito tributário objeto do presente processo, pereceu por conta de vício de ordem material e não de ordem formal.

Destaca que a defesa não apresenta arrazoado defensivo quanto aos aspectos materiais acerca das infrações que foram imputadas à Impugnante, pois restringe a defesa na tese de que o lançamento em tela foi efetivado depois de decorrido o prazo decadencial, nos termos do Art. 150 §4º do CTN, como também busca afastar a aplicação do art. 173, II do mesmo CTN, posto ter sido o dispositivo legal que amparou a lavratura deste auto de infração, sob alegação de que a anulação do auto de infração original se deu por vício material e não formal.

Diz que a tese levantada pela Autuada não encontra respaldo nos fatos abarcados na autuação, pois entende que o motivo final para a anulação do anterior auto de infração pela 2ª CJF, 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.

Acrescenta que 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.

Explica que a análise que se faz necessária, no caso posto, é quanto à definição da natureza do vício que maculou o lançamento em tela, se processual/formal ou se de mérito/material. Neste sentido, assevera ter ficado 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.

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

Acrescenta que não houve qualquer decisão quanto às imputações formalizadas no levantamento fiscal, que não se analisou a pertinência da matéria tributável, muito menos se alcançou a apuração do *quantum debeatur*, derivados da apuração da base de cálculo e da apuração do imposto devido. E que por isso o julgamento anterior ocorrido na esfera administrativa não

No mesmo sentido de suas ilações, o autuante apresenta os seguintes questionamentos:

“Como se pode indagar de 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?”

“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?”

“Ou seja, como afirmar que o vício que inquinou o anterior auto de infração foi material se a matéria (art. 142, do CTN) não foi discutida pelo órgão julgador em nenhum momento.”

Assevera 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 que este apurou são exatamente os mesmos que estão presentes no atual lançamento.

Explica que 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.

Conclui que não há qualquer dificuldade para o entendimento das imputações no presente lançamento, e que isso afasta qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa.

Adverte que o erro de forma só pode ser entendido quando represente tal magnitude que não possa ser resolvido por simples saneamento, mas que exiga 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.

Remata que o vício que atingiu a alma do lançamento anterior, antecede à matéria tributável, inclusive impedindo que esta fosse analisada tanto pela Autuada quanto pelos Srs julgadores do CONSEF, por isso acredita o Autuante que o lançamento anterior pereceu por erro procedimental, concernente à forma em que foram apresentados o resultado final do lançamento, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si. E desta forma, não há que se falar em nulidade por vício material, mas formal.

Sendo assim defende o Autuante que deve prevalecer a incidência do dispositivo contido no art. 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.

Infere daí que em tendo a decisão definitiva na esfera administrativa sido propalada em 19 de janeiro de 2014, 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, conclui que fica afastada a alegação de decadência do presente lançamento, como pleiteado pela Autuada.

Frisa que é a renovação da autuação, e não sua revisão é o que se refere os termos do art. 149, do CTN, e como bem frisou a autuada em sua defesa, não tem qualquer aplicação no presente caso, ou mesmo qualquer influência para a lavratura do presente auto de infração.

Quanto ao pedido de endereçamento das comunicações a serem efetuadas por esta Secretaria de Fazenda, não vejo óbice ao seu atendimento, porém, observo que de acordo com o art. 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 que não havendo sustentação nos argumentos apresentados pela defesa, deve o presente lançamento ser julgado totalmente procedente, como afirmação da sempre desejada justiça.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Verifico que o presente auto de infração se refere a refazimento do lançamento de crédito tributário decorrente do cancelamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 por decisão proferida em primeira instância pela 5ª JJF (Acórdão JJF n. 0200-05/14) e confirmada em segunda instância administrativa pela 2ª CJF (Acórdão CJF n. 0017-12/15).

O cerne da questão a ser avaliada neste voto será esclarecer se o vício de nulidade que norteou as decisões referenciadas, decorreu de vício formal ou de vício material, posto que esta definição será basilar para referendar a defesa caso se trate de nulidade de vício material ou o ponto de vista do autuante, caso se trate de vício formal.

Ocorre que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica no sentido de que em se tratando de vício material a contagem do prazo decadencial não é interrompida, mantendo-se como *dies a quo* conforme disposição do artigo 173, I, do CTN, ou seja, conta-se “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”. Sendo que modernamente, segue-se a orientação do item 6 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0:

“6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de lo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN), é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Já se encontra pacificado no CONSEF também que em se tratando de vício formal a contagem do prazo decadencial se dará a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, em conformidade com o artigo 173, II, do CTN.

Se faz *mister* essa definição posto que o presente lançamento decorreu do refazimento do lançamento de crédito tributário decorrente da nulidade do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 por decisão proferida em Primeira Instância pela 5ª JF (Acórdão JF n. 0200-05/14) e confirmada em segunda instância administrativa pela 2ª CJF (Acórdão CJF n. 0017-12/15), esta última proferida em 19/01/2014, de modo que se for considerado que a anulação do auto de infração original se deu por vício formal, não há se falar em decadência do atual PAF demandado, posto que o prazo decadencial teria termo final em 19/01/2019, e sua lavratura se deu em 30/03/2017.

Todavia, se a interpretação quanto a decisão que nulificou o auto de infração pretérito seja de entender que teve por fulcro um vício material, o termo final do prazo decadencial seria no máximo 31/12/2013, para os fatos geradores de ano de 2008 e 31/12/2015, para os fatos geradores de ano de 2009. Considerando que o presente auto de infração teve sua lavratura em 30/03/2017, seria peremptoriamente julgado improcedente por decadência.

Inicialmente, portanto, entendo imprescindível resgatar os termos fundantes da decisão definitiva proferida pela 2ª CJF através do Acórdão CJF n. 0017-12/15, de lavra da Conselheira EVANY CÂNDIDA VIEIRA DOS SANTOS, no julgamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, objeto do refazimento que resultou no presente PAF, conforme íntegra do seu voto vencedor, transcrita a seguir:

“VOTO VENCEDOR

Peço vênha para discordar do voto proferido pelo eminente colega Relator, o que faço com base nas razões a seguir apresentadas.

Consoante se verifica do auto de infração, o auditor fiscal autuante optou por incluir em um único lançamento 7 (sete) distintas infrações de ICMS, 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. (grifei)

Em seu cálculo, o autuante elaborou diversas planilhas suporte, reapurando o imposto supostamente devido pela autuada, para ao final exigir o ICMS nos meses em que houve repercussão financeira em favor do Estado.

Não tenho dúvidas de que, o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou insegurança, cerceou o exercício do direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca da verdade material. Decerto, o contribuinte teve dificuldades em apresentar suas razões defensivas, exatamente por não existir, na presente autuação, os elementos que garantissem a certeza e a segurança do quantum lançado, por infração supostamente cometida. (grifei)

O sujeito passivo deve ser fiscalizado e autuado, na parcela não adequadamente recolhida aos cofres do Estado, entretanto, com a devida precisão e coerência entre os fatos apurados, a base impositiva e a infração imputada. (grifei)

Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.

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 Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, in verbis:

Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;
- IV - o lançamento de ofício:

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.

Esse posicionamento já fora, inclusive, defendido pelo Conselheiro Daniel Riberio nos julgamentos dos Autos de Infração nos 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5 e 77992.0402/12-7.

Assim, diante do quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, reconhecendo a nulidade da autuação fiscal, com fulcro no art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

Trazido a baila os termos da decisão em tela, cabe esclarecer o entendimento do CONSEF acerca da diferença entre o vício material e o vício formal, pois é este o cerne da questão para definição sobre a que vício de nulidade (formal ou material) se refere a decisão transcrita acima, tendo como esboço os acórdãos A-0082-11.16, A-0029-01.16, A-0139-11.16, entre outros.

A-0029-01.16

(...)“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.”(...)

A-0082-11.16

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

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

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

b) o item 2º deste Auto, no valor de R\$ 13.498,67, corresponde ao item 5º do Auto anterior, no valor de R\$ 62.620,24, sendo que, tendo acatado elementos aduzidos pelo contribuinte, o fiscal autuante havia reduzido a exigência de R\$ 62.620,24 para apenas R\$ 187,84 (fls. 224 e 227);

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

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

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

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

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

“Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.” (apud Acórdão CJF Nº 0341-11/11, da 1ª CJF, do Conselho de Fazenda – CONSEF, do Estado da Bahia).

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

A-0139-11.16

“VOTO

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante dos excertos acima, é peremptório concluir que este CONSEF aderiu ao entendimento de que:

1. O vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade efetua o lançamento em seus aspectos meramente formais. Por exemplo, quando em vez de ser lavrado um 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.

2. O vício material ocorre quando diz respeito à identificação do fato, das provas, inclusive os cálculos, bem como à aplicação do direito, sobretudo implicando na falta de certeza e liquidez do crédito lançado. Ou seja, a nulidade material refere-se aos aspectos de mérito da acusação fiscal, portanto, relativos à matéria de fundo do motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável. Pois, estes elementos referem-se ao núcleo do lançamento tributário, jamais podendo se confundir com elementos periféricos afeitos a forma, *ex vi* do art. 142 do CTN.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a **ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifei)*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, conforme se pode depreender, o vício incorrido no lançamento que justificou o seu refazimento objeto do presente PAF, se consistiu na ausência de informações seguras acerca do imposto devido, e da infração cometida, fatos que cerceiam o direito de defesa da autuada, uma vez que lhe oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142 do CTN, sem dúvidas, portanto no âmago da materialidade da acusação fiscal, tornando-a incerta, e conseqüentemente, ilíquida a dívida tributária, em seu montante integral.

Trata-se, destarte, de vício que se relaciona com o conteúdo (matéria) do lançamento, algo que repercute no quantum debeat a ser exigido do sujeito passivo, voto desta forma pela IMPROCEDÊNCIA DESTE AUTO DE INFRAÇÃO, por decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0006/17-4**, lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2018.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR