

A.I. Nº - 269200.0008/17-7
AUTUADO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - IFEPE NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03.04.2018

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0026-04/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. RENOVAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL DECLARADO NULO EM DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. Os vícios constantes em Auto de Infração pretérito, declarado nulo, são de natureza material, e não formal, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece 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 de lançar o crédito tributário até o dia 31/12/13, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, e até 31/12/14, para o exercício de 2009. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 31/03/2017, operou-se a decadência, tendo em vista que não houve, de fato, renovação do procedimento fiscal, porém, um novo lançamento. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe foi expedido em 30/03/2017, com ciência pelo autuado em 17/04/2017, conforme Aviso de Recebimento – AR, fl. 18, objetivando reclamar crédito tributário no total de R\$100.239,85, relativamente aos exercícios de 2008 e 2009, em face da seguinte acusação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Contribuinte apropriou-se de crédito fiscal do ICMS nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, bem como outras com saída subsequente com redução de 100% da base de cálculo, sem previsão de manutenção de crédito. Vide demonstrativos ANEXO_17A e 17B*”. Foi aplicada multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Por oportuno, convém registrar declaração da lavra do autuante, constante no campo “*Descrição dos Fatos*” do presente Auto de Infração:

“*Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento a O.S. acima discriminada, tendo sido apuradas as irregularidades expostas na sequência. Porém, convém ressaltar, ab initio, que a presente autuação, decorrente de auditoria fiscal referente aos exercícios de 2008 e 2009, constitui-se em renovação de ação fiscal anterior, procedida pelo Auditor Fiscal JALDO VAZ COTRIM, e que culminou na lavratura do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, declarado NULO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA PELA 5^a Junta de Julgamento Fiscal, (Acórdão JJF nº 0200-05/14), decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0017-12/15). Fica afastado, desta forma, o transcurso de prazo decadencial para o lançamento de ofício, dado que se aplica ao fato o art. 173, II, do Código Tributário Nacional.*

Acrescente-se, ainda, que a presente autuação levou em conta os mesmos demonstrativos de débitos acostados ao anterior Auto de Infração, da lavra do Auditor Fiscal Jaldo Vaz Cotrim, já mencionado. Porém, estes foram ajustados, de forma a afastar os vícios que os maculam, e que foram apontados pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa como causadores da nulidade decretada. Isto porque esses mesmos demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito pelo CONSEF, devido ao Auto de Infração não passar pelo crivo da rigidez formal.

Desta forma, em princípio, não há nada que obste a utilização dos levantamentos fiscais originalmente executados pelo citado auditor como prova da presente autuação, considerando-se que foram afastados os motivos determinantes da nulidade da autuação anterior”.

Em 14/06/2017, o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 22 a 40, aduzindo, em síntese, o que segue.

Destacou que esta autuação é decorrente do cancelamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, declarado nulo em primeira instância, (Acórdão JJF n. 0020-05/14), com decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2^a CJF (Acórdão CJF nº 0017-12/15), por vício material de nulidade (Doc. 04).

Nesse sentido, remete à ementa do Acórdão nº 0017-12/15, proferido pela 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, que cancelou por vício material o Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, cujo novo lançamento foi indevidamente efetuado:

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. No Auto de Infração estão contempladas infrações diversas, cujo critério comum foi a apuração do imposto, quando houve repercussão na conta corrente fiscal do ICMS em desfavor do Estado. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

Afirma que, apesar de tal fato, foi surpreendida pela lavratura de cinco novos Autos de Infração, por meio dos quais, imputando-se a prática das mesmas infrações indicadas no primeiro lançamento, são exigidos valores supostamente devidos a título de ICMS e multa punitiva.

Sustenta 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, e, portanto, inaplicável o disposto no artigo 173, II, do CTN.

Neste rumo passa a requerer a anulação do presente Auto de Infração em virtude da existência de vício material, pontuando que este, (nº 269200.0008/17-7, lavrado em 30/03/2017), decorreu da renovação do procedimento fiscal que originou o Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, lavrado em 09/11/2012, onde houve apenas um lançamento onde foram centralizadas ocorrências relacionadas a 7 (sete) infrações distintas, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, conforme disposto no Voto Vencedor, proferido no Acórdão CJF nº 0017-12/15: “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”.

Disse que foi consignado ainda 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”, tendo ainda constado no Voto que: (...) 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 comprehensiva, 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, (...).

Pontua que, como se verifica através da transcrição do voto que levou à anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, o lançamento se deu 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” (Acórdão CJF nº 0017-12/15) - e, por isso, maculada *ab initio* de vício de nulidade, destacando 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.

Transcreve doutrina a este respeito, onde destaca que: **a)** o vício formal gera a nulidade relativa do ato de lançamento, ao passo que o vício material gera nulidade absoluta do ato de lançamento; **b)** o vício formal manifesta-se na determinação dos pressupostos (subjetivo e procedural) do ato de lançamento, enquanto que o vício material se manifesta na determinação dos requisitos (enunciação do fato jurídico, identificação do sujeito passivo e determinação do tributo devido) do ato de lançamento; e **c)** 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.

Em seguida sustenta que para que reste inconteste que o vício que maculou o lançamento convalidado no AI nº 206911.0004/12-2 é puramente material, passou a diferenciar vícios formais dos materiais, bem como, citando seu entendimento acerca das decorrências lógicas de lançamentos cancelados por esses vícios.

Cita 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 e circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material, destacando que, é o caso, por exemplo, da mera falta de assinatura do fiscal autuante. Pontuou, em seguida, 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.

Passou a citar e a transcrever jurisprudência de Tribunais Superiores a este respeito, sustentando, em seguida, que o lançamento tributário anterior foi declarado nulo por vício material, e não formal, já que o vício apontado 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.

Diz que para corroborar o entendimento de que o lançamento anterior foi julgado nulo por vício material, e não formal, no dia 25/11/2016 foi intimado à apresentar livros e documentos fiscais para a determinação do novo lançamento (Doc. 05), citando, a este respeito, trecho de decisão do CARF com a seguinte transcrição “...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...”, para concluir que, neste 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.

No tópico seguinte passou a arguir a decadência do lançamento em face da não aplicação, neste caso, do Art. 173, II do CTN, e sim da regra prevista pelo inciso I do mesmo artigo, situação esta que remete à decadência do lançamento pois os fatos ocorreram nos exercícios de 2008 e 2009, enquanto que o presente Auto de Infração foi lavrado em 2017.

Após efetuar uma análise a respeito da não aplicação do inciso II do art. 173, sustenta que não se pode cogitar da aplicação do Art. 173, II do CTN que prevê espécie de interrupção do prazo decadencial para os casos de anulação do lançamento por vício formal, sendo que, 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 ARTIGO 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E DESDE QUE VERIFICADO FATO QUE NÃO SE PODERIA ANTERIORMENTE VERIFICAR.*

Em conclusão requer o provimento da presente Impugnação para declarar a nulidade do lançamento refutado, em face das preliminares arguidas alhures, inclusive no que concerne à decadência, sendo que, caso não seja esse o entendimento, requer seja determinando o integral cancelamento do Auto de Infração, pelas razões de mérito expostas acima, também no que tange a multa.

Por fim solicita que as intimações ocorridas nos autos sejam efetuadas em nome da Impugnante, no endereço constante do Auto de Infração, sob pena de nulidade e, 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, estabelecido à Avenida Tancredo Neves, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, 21º andar, Sala 2111, CEP 41.820-020, Salvador/BA, bem como através do Diário Oficial Eletrônico, protestando ao final pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos.

O autuante prestou Informação Fiscal, fls. 95 a 106, contestando os argumentos defensivos, onde, após produzir uma síntese desses argumentos, adentrou aos fundamentos da sua contestação, destacando de antemão que o autuado 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 art. 150, § 4º, do CTN.

Discorre a respeito da tentativa do autuado de afastar a aplicação da regra inserida no Art. 173, II do CTN, com a justificativa de que a anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, do qual a presente autuação é derivada, seria de natureza material, e não formal, o que impossibilitaria a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Após afirmar que a tese levantada pelo autuado não encontra respaldo nos fatos abarcados nesta autuação, passou a sustentar que, em primeiro lugar, há que destacar o motivo final para a anulação do anterior Auto de Infração pela 2ª CJF. Diz que nesse julgamento restou 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.

Sustenta 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. Com isso, cita 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.

Destaca que a decisão pela nulidade não atingiu o mérito das imputações, enquanto que o cerceamento ao direito de defesa tem natureza tipicamente formal, de procedimento, processual, nada tendo a ver com o mérito, a matéria tributável, a qual não chegou a ser analisada em nenhum momento, posto que o julgamento na esfera administrativa extinguiu a autuação antes que fosse atingida sua discussão.

Após tecer outras considerações acerca desta questão, registrou que o levantamento fiscal que culminou no presente Auto de Infração está baseado inteiramente nos demonstrativos de débito elaborados pelo autuante anterior, de modo que os valores por este apurados são exatamente os mesmos que estão presentes no atual lançamento, e 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, não havendo 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.

Consigna seu entendimento acerca de vício formal e material, advoga que o que ocorreu no lançamento anterior foi erro procedural, concernente à forma em que foi apresentado o resultado final, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si, razão pela qual não há que se falar em nulidade por vício material, mas formal, sendo totalmente pertinente a renovação da ação fiscal anterior, tendo por base 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 no primeiro dia, contado da decisão definitiva que anulou, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado.

Pontuou, ainda, que tendo a decisão definitiva na esfera administrativa sido protelada 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, ficando afastada a alegação de decadência do presente lançamento, como pleiteado pelo autuado.

Frisa que houve renovação da autuação, e não sua revisão, não se enquadrando na regra do Art. 149 do CTN.

Requer que o Auto de Infração seja julgado Procedente.

Finalmente, destacou que em relação ao pedido de endereçamento das comunicações a serem efetuadas pela Secretaria de Fazenda, não vê óbice ao seu atendimento, porém, observa 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.

VOTO

De acordo com o constante na peça inicial destes autos, o presente lançamento refere-se a renovação de ação fiscal anterior, referente aos exercícios de 2008 e 2009, pelo fato de que o Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 foi julgado nulo pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0017-12/15 de 19 de janeiro de 2014.

Para que se tenha uma ideia concreta a respeito da motivação da decisão supra pela nulidade do referido Auto de Infração, e para que se possa avaliar a natureza da nulidade proferida, se formal ou material, cerne da presente discussão, e formar meu convencimento a respeito da questão em debate, transcrevo abaixo o inteiro teor do Voto Vencedor proferido no referido acórdão (grifos não originais):

VOTO VENCEDOR

Peço vénia para discordar do voto proferido pelo eminentíssimo 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.

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.

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 imponível e a infração imputada.

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*:

(...)

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 277992.0402/12-7.

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.

Isto posto, ressalto que o fato motivador da nulidade do Auto de Infração resultante da renovação do procedimento fiscal em lide, ocorreu em função de:

- a) elaboração pelo autuante de diversas planilhas suporte, reapurando o imposto supostamente devido, para ao final exigir imposto nos meses em que houve repercussão financeira em favor do Estado;
- b) incerteza e insegurança no *quantum* lançado;
- c) ausência da demonstração da base de cálculo de forma nítida.

Consta na descrição dos fatos no Auto de Infração, que o autuante tomou por base para proceder a renovação do procedimento fiscal, os mesmos demonstrativos de débito acostados ao Auto de Infração anterior, porém ajustados para afastar os vícios que o maculavam, entretanto não apontou quais os ajustes que foram feitos. Nesta ótica vejo que o autuado foi intimado em 25/11/2016, para apresentar livros e documentos fiscais para efeito de renovação do procedimento fiscal.

Estes dois fatos acima postos, por si só, denotam que o procedimento fiscal foi motivo de inovação, já que foi necessário se processar alguns ajustes pelo autuante e utilização de novos documentos fiscais solicitados através de nova intimação fiscal. Portanto, não houve simplesmente uma renovação do procedimento fiscal para corrigir ou complementar uma falha constante no lançamento anterior. Houve um novo lançamento, em valor totalmente diferente daquele constante originalmente no Auto de Infração que foi anulado.

Importante também destacar que a presente acusação apesar de se referir à utilização indevida de créditos fiscais, na realidade trata de duas questões distintas: a primeira se refere à utilização indevida de créditos fiscais nas operações de aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária, enquanto que a segunda, apesar de englobada em apenas uma infração, foi decorrente de operações de aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de 100% da base de cálculo, sem previsão de manutenção do crédito. Neste caso, a acusação não deveria ser de utilização indevida de crédito fiscal, pois o autuado em princípio fazia jus ao crédito destacado nos documentos fiscais, e sim de falta de estorno de crédito para os casos em que ocorreram saídas internas com redução da base de cálculo, até porque, no caso de saídas interestaduais, o crédito seria mantido.

Apesar dos fatos acima narrados, que poderiam por si só motivar a nulidade do lançamento, volto-me para a questão central da discussão: se era possível ocorrer a renovação do procedimento fiscal com base na regra insculpida pelo Art. 173, inciso II do CTN, conforme procedeu o autuante.

Ao meu sentir, com base no quanto contido no Voto acima transscrito, fica claro que o fato motivador da nulidade do Auto de Infração, objeto de renovação do procedimento fiscal, foi a presença de vício material, já que, imprecisão, incerteza ou definição correta da base de cálculo não se reveste em simples erro formal, ou seja, erro na determinação da base de cálculo resulta,

sem qualquer dúvida, em vício de natureza material.

Observe-se que o Auto de Infração anulado agrupava em uma única infração uma série de infrações distintas, apuradas através de diversos roteiros de auditoria, onde, na prática, de acordo com o voto vencedor acima transscrito, o autuante fez uma espécie de reconstituição da conta corrente fiscal do autuado nos meses em que apurou saldo devedor lançou o imposto que entendeu devido.

Isto posto, vejo que situação totalmente diferente da acima citada se encontra presente nestes autos, cuja única acusação se refere a dois fatos distintos e que diferem totalmente do lançamento constante na autuação anterior, condição esta que, ao meu entender, se reveste em novo procedimento fiscal e não em renovação do anterior, pois, a renovação consiste em efetuar o mesmo lançamento anterior com as devidas correções formais na sua estrutura.

Conforme já me posicionei em linhas acima, não vislumbro a ocorrência de anulação de Auto de Infração por vício de natureza formal e, sim, material. De maneira que, considero oportuno trazer à baila o elucidativo e didático voto proferido pela então Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, através do Acórdão nº 0367-11/11 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual trata de matéria idêntica à que ora se enfrenta, cujos fundamentos, com a devida vênia, passam a integrar este voto:

“VOTO”

Apesar de o recorrente ter apresentado uma preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, considero relevante, antes de qualquer outra consideração, mesmo não tendo sido alegado na peça recursal, proceder à análise da ocorrência, ou não, da decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, tendo em vista que este Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10 e lança ICMS relativo a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2004.

E faço tal exame porque a decadência, por ser matéria de ordem pública (perecimento, pela inércia, de um direito protestativo), deve ser declarada a qualquer tempo, de ofício, até mesmo para preservar os interesses do Estado, evitando-se que, em eventual demanda no Poder Judiciário, a Fazenda Estadual seja obrigada a arcar com o ônus da sucumbência.

Abaixo estão relacionados alguns arrestos que confirmam o entendimento de que a decadência pode e deve ser declarada de ofício pelos órgãos julgadores:

REsp 1082600 / PR

RECURSO ESPECIAL - 2008/0185333-7

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

Julgado em 03/03/2009 - Publicado no DJe 17/03/2009

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

1. A **decadência**, por ser matéria de **ordem pública**, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de **ofício**. Precedentes.

2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada **decadência** dos créditos **tributários** cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.

3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.

4. Recurso especial conhecido em parte e provido.

AgRg no Ag 939714 / RS

AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO - 2007/0194706-8

MIN. ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA

Julgado em 12/02/2008 - Publicado no DJ 21/02/2008 p. 54

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRADO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.

1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do Recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.

2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas *ex officio*, por ser matéria de **ordem pública**. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).

3. Hipótese em que se conheceu do Recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento *ex officio* da **decadência**.

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Crédito tributário fulminado pela **decadência**, nos termos do art. 156, V do CTN.

7. O julgamento do Recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.

8. Agravo regimental provido para prover em parte o Recurso especial e reconhecer, de **ofício**, a **decadência**.

REsp 755275 / PR

RECURSO ESPECIAL - 2005/0089520-0

MIN. DENISE ARRUDA - PRIMEIRA TURMA

Julgado em 23/10/2007 - Publicado no DJ 19/11/2007 p. 186

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. **TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.**

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CABIMENTO. CITAÇÃO VÁLIDA. INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO PARALISADO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTS. 40, DA LEI 6.830/80, E 174 DO CTN.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. Não obstante serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade naquelas situações em que não se fazem necessárias dilações probatórias, e em que as questões possam ser conhecidas de **ofício** pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a **decadência**, a prescrição, entre outras.

3. Apesar de ter ocorrido a citação válida do devedor, o processo executivo ficou paralisado por mais de cinco anos devido à inércia da exequente, operando-se, pois, a prescrição intercorrente. Por força dos princípios da segurança e estabilidade das relações jurídicas, a interrupção da prescrição por prazo indeterminado não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico.

4. Recurso especial desprovido.

RMS 22439 / RS

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 2006/0169835-0

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

Julgado em 07/12/2010 - Publicado no DJe 10/02/2011

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. OFICIAL DE REGISTROS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE DE CENSURA. DECISÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NÃO-CARACTERIZADA. NOVO RECURSO AO CONSELHO DA MAGISTRATURA. DESCABIMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

1. O presente mandamus foi impetrado por Oficial de Registro das Pessoas Naturais contra ato do Corregedor Geral do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do qual não se conheceu de segundo Recurso administrativo, dirigido ao Conselho da Magistratura, e interposto contra Decisão que, no âmbito do primeiro Recurso administrativo, confirmou a aplicação da pena de censura ao autor em virtude da supressão de Parecer ministerial encartado a autos de habilitação de casamento.

2. "É pacífico o entendimento do STJ de que o prazo decadencial para impetração do mandado de segurança não se interrompe nem se suspende em razão de pedido de reconsideração ou da interposição de Recurso administrativo, exceto quanto concedido efeito suspensivo" (MS 15.158/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 1º.9.10).

3. Contra a Decisão da lavra do Sr. Corregedor-Geral de Justiça, que rechaçou o primeiro Recurso administrativo, foi interposto o segundo Recurso que, além de não ser dotado de efeito suspensivo, sequer teve seu mérito examinado em função de falta de previsão legal para seu manejo.

4. Para os assuntos inerentes à Decisão que inadmitiu o segundo Recurso - tais como a ausência ou não de fundamentação e a discussão sobre o seu próprio cabimento -, o prazo decadencial de 120 dias para a impetração do writ deve ser computado a partir da Decisão que não conheceu desse inconformismo, daí porque o mandado de segurança mostra-se tempestivo, o que permitirá a análise desses tópicos.

5. Já para os temas que guardam correlação com a sanção aplicada e o procedimento administrativo que a pressupõe - todos os demais, como irregularidade da portaria que instaurou a sindicância, ausência de advogado, falta de razoabilidade da pena, indevida inversão do ônus da prova, dentre outros -, o marco inicial para o manejo do mandamus começou a ser contado a partir da Decisão que rejeitou o primeiro Recurso, provido de efeito suspensivo.

6. Em 13.7.05, começaram a correr os 120 (cento e vinte) dias para que fosse apresentado o mandado de segurança voltado contra todas as questões diretamente relacionadas com o procedimento administrativo e a aplicação da pena de censura; sabendo-se que a protocolização do mandamus deu-se em 29.12.05, impositivo o reconhecimento da decadência nesse particular.

7. A **decadência** reveste-se da qualidade de matéria de **ordem pública** e, por conseguinte, não há óbice ao seu reconhecimento de **ofício** em Recurso ordinário. Precedentes.

8. O recorrente sustenta que a Decisão administrativa impugnada por meio do writ desrespeitou o art. 93, IX, da Constituição Federal, uma vez que se restringiu a acolher o Parecer elaborado para não conhecer do Recurso direcionado ao Conselho da Magistratura, sem desenvolver fundamentação específica, ou seja, sem evidenciar devidamente os elementos que formaram seu convencimento.

9. A Decisão administrativa do Corregedor-Geral de Justiça empregou a chamada motivação *per relationem* - isto é, valeu-se integralmente das razões lançadas no Parecer da Juíza Corregedora para não conhecer do Recurso -, técnica essa que não é vedada, tampouco importa ausência de fundamentação desde que o decisum se reporte a manifestações ou peças processuais que contenham os motivos, de fato e de direito, a amparar a conclusão judicial esposada, como na espécie.

10. Coube ao Juiz Direito do Foro a instauração da sindicância e a prolação do decisório que aplicou a penalidade de censura ao recorrente, a teor do art. 18, I e II, da Lei Estadual nº 11.183/98 combinado com os arts. 37 e 38, da Lei Estadual nº 8.935/94. Assim sendo, conforme o art. 50, XIV, do Regimento Interno da Corte Estadual, é admissível Recurso endereçado ao Corregedor-Geral da Justiça, corretamente apreciado.

11. De acordo com o art. 47, X, "c", também do Regimento Interno do Tribunal a quo, é viável a interposição de Recurso ao Conselho da Magistratura tão somente contra decisões originárias ao Corregedor-Geral de Justiça, o que não é o caso dos autos, daí porque revela-se incensurável o ato que não conheceu da segunda insurgência administrativa.

12. Recurso ordinário não provido.

Conforme relatado anteriormente, exige-se, neste processo administrativo fiscal, o imposto estadual no valor de R\$601.807,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia.

Observo que, conforme indicado na descrição dos fatos da peça inicial, este lançamento tributário foi efetuado em decorrência de renovação do procedimento fiscal, porque o Auto de Infração anteriormente lavrado contra o contribuinte foi julgado nulo pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no acórdão CJF nº 0088-12/09 em voto proferido pelo Conselheiro Fauze Midlej.

Faz-se necessário, então, que sejam trazidas as razões pelas quais a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do Auto de Infração anterior (nº 206844.0002/07-9) e, a partir daí e em consonância com a dicção do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, verificar se realmente decaiu, ou não, o prazo decadencial para que o Estado da Bahia pudesse constituir o crédito tributário.

A Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09) encontra-se a seguir transcrita:

"Acompanho o Parecer da ilustre procuradora fiscal, pois o resultado da diligência realizada pela COPEC trouxe elementos esclarecedores para caracterizar a nulidade da ação fiscal. Fato relevante a destacar é a comprovação de que a fiscalização adotou a amostragem como método para a apuração da infração, provocando insegurança na fixação da base de cálculo, ferindo os princípios constitucionais de segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório. Também desconsiderou a fiscalização a diferenciação do destinatário da mercadoria, condição essencial para a apuração da base de cálculo.

Além desses aspectos, os próprios auditores autuantes, por ocasião da diligência, informaram que com arquivos magnéticos, em procedimento não presencial, apuraram diferenças de imposto, que não resultaram em explicação detalhada da forma de apuração, restando, assim, o meu convencimento de insegurança da autuação.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, julgar NULO o Auto de Infração, com a recomendação de renovação da ação fiscal a salvo das falhas identificadas na diligência e no Parecer da ilustre procuradora da PGE/PROFIS”.

Observo que, no decorrer da instrução do Auto de Infração anteriormente lavrado (nº 206844.0002/07-9), foi determinada, pela 2ª Instância, a realização de diligência, a qual foi respondida pelos próprios autuantes. Em seguida, manifestaram-se o recorrente e a PGE/PROFIS. A seguir, transcrevo o que ocorreu naquele processo administrativo fiscal, conforme o Relatório do Acórdão:

“Como, na assentada de julgamento, foram suscitadas algumas dúvidas quanto à constituição do crédito tributário, a CJF decidiu, por unanimidade, remeter o processo ao órgão de fiscalização especializado COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis, para atender aos questionamentos formulados, conforme abaixo:

*1 – Consta nos demonstrativos anexados pelos autuantes (fls. 9 a 225) que o autuado efetuou remessas de produtos a contribuintes destinatários finais (consumidores) e a contribuintes revendedores. **Pergunta:** o cálculo do ICMS – ST não é diferenciado em função do tipo destinatário, visto que a MVA (margem de valor agregado) só é aplicável às operações destinadas à revenda? Não é necessário se fazer a separação do tipo de destinatário nos demonstrativos que servem de suporte à autuação?*

*2 – **Pergunta:** já não se encontra incluso nos preços praticados pela Petrobrás Distribuidora o ICMS que incidiu no Estado de origem, no caso Espírito Santo, correspondente às etapas de circulação anteriores à remessa para o Estado da Bahia? Considerando que o ICMS é um imposto de repercussão econômica, ou seja, em que o contribuinte de direito recupera no preço pago pelo adquirente (contribuinte de fato) o imposto incidente nas etapas anteriores, como se opera recuperação financeira do ICMS pela Distribuidora do imposto que foi recolhido por substituição tributária ao Estado de origem dos combustíveis derivados de petróleo?*

*3 – **Pergunta:** se a acusação fiscal é tão-somente, a falta de inclusão do ICMS na base de cálculo e considerando que a remessas informadas no relatório elaborado pela Distribuidora se encontravam amparadas pela imunidade constitucional, essa inclusão do imposto no valor da operação não seria da competência da Refinaria, por ocasião da elaboração dos cálculos do imposto a ser repassado à Bahia?*

*4 – O Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula 3ª, ao se referir às operações interestaduais, prescreve que a base de cálculo é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente e, na falta deste preço, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado. Já no § 8º da mesma cláusula do Convênio, ao se referir às operações internas, estabelece que ao preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o §1º, deverá ser incluído o respectivo ICMS. Mais à frente, na Cláusula 4ª do mesmo Convênio, há disposição expressa quanto às operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, prescrevendo regra de que a base de cálculo é o valor da operação, desde que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores. **Solicitação específica:** considerando a multiplicidade de normas que regem a matéria em discussão, e as especificidades das fiscalizações desenvolvidas nas empresas que promovem comercialização de combustíveis derivados de petróleo, pede-se que sejam apontadas as diferenças, em termos quantitativos, das operações internas e interestaduais no que se refere o cálculo do ICMS “por dentro”, vinculando este entendimento aos fatos relatados pelos autuantes e pelo recorrente no presente processo.*

Em atendimento a diligência acima proposta, fls. 807/808, os autuantes Andrés Miguel Estevez Moreira e João Laurentinho de Magalhães Filho responderam conforme abaixo:

“1 - Efetivamente o cálculo do valor do imposto deve ser diferenciado em função do tipo do destinatário, bem como da infração constatada, utilizando-se a MVA para apuração da base de cálculo do imposto nos caso de revenda de combustíveis, e nos casos de venda de produtos para uso e/ou consumo, o cálculo deverá ocorrer a partir de preço cobrado incluindo aí o “ICMS por dentro”.

Cada tipo de infração tem a sua combinação legal e específica.

No caso específico do lançamento, esta fiscalização trabalhou as diferenças apuradas a menos do valor do imposto, resultantes da metodologia errônea adotada pelo remetente para esse cálculo.

Citamos como exemplo os dados abaixo:

DATA DE EMISSÃO	NÚMERO N.FISCAL	FINALIDADE	FLS. PAF	VALOR CALCULADO	VALOR REPASSADO	DIFERENÇA APURADA
03/04/2003	368809	Consumo	420	13.071,98	8.102,78	4.969,20
03/04/2003	368815	Consumo	421	7.971,18	4.940,79	3.030,39

04/04/2003	368955	Revenda	424	3.066,21	3.009,57	56,64
04/04/2003	368916	Consumo	425	3.426,38	2.775,31	651,07
04/06/2003	378103	Consumo	440	10.885,77	7.313,58	3.572,19
09/07/2003	383301	Consumo	446	3.654,72	3.033,33	621,39

Deste modo, a infração apurada independe do tipo de contribuinte e tratou, conforme o Auto de Infração, de retenção e recolhimento do valor do **ICMS-ST a menos**, o qual foi apurado mensalmente nota a nota, e indicando o tipo/finalidade do destinatário, e ao final de cada mês demonstração do:

ICMS ST CALCULADO TOTAL

- (-) Valor informado nos Anexos V ou III
- (-) Fundo de pobreza da gasolina informado nos anexos V ou I
- (-) Recolhimento complementar fundo de pobreza da gasolina
- (-) Recolhimento complementar (1187) diesel e/ou gasolina
- (-) ICMS retido (Registro 53)
- (=) Diferença apurada a menos

Devemos registrar que realizamos uma fiscalização não presencial com fulcro na Cláusula 9ª do Convênio ICMS 81/93 – Normas Gerais da Substituição Tributária. Fiscalizamos as operações realizadas do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia baseado nas informações constantes dos arquivos magnéticos na forma do Convênio ICMS 57/95, e demais dados existentes nos Banco de Dados da SEFAZ. Realizamos batimentos relativamente aos valores recolhidos e repassados. Testamos por amostragem as operações realizadas. Ressaltamos que o contribuinte não informou o valor do ICMS-ST no campo registro tipo 53. Apenas o mencionou no corpo da nota fiscal, daí termos efetuado o recálculo do ICMS-ST de todas as operações nota a nota, resumindo mês a mês, deduzindo os valores recolhidos e repassados para encontrarmos as diferenças a título de retenção a menos do ICMS. Como recalculamos o valor correto que deveria ser repassado, deduzimos também o valor lançado através do Auto de Infração 206949.0014/05-2 conforme Demonstrativo Resumo de Fls. 8 deste PAF.

2 - Recuperação financeira opera-se com o preenchimento correto do Anexo III. O Convênio ICMS 03/99 estabelece os mecanismos de repasse, resarcimento e complementação do valor do imposto.

3 - Não. No primeiro momento a Refinaria vendeu combustível para Distribuidora estabelecida na mesma unidade federativa. Inicialmente fez retenção do valor do imposto para o competente repasse para essa UF (no caso o Estado do Espírito Santo). Acontece que a Distribuidora realizou operações de vendas desse combustível para contribuintes estabelecidos em outras UF. Daí, cabe à Distribuidora efetuar os cálculos corretamente do ICMS e informa a Refinaria para que esta deduza do valor a repassar para o Estado de origem e o transfira para o Estado de destino. Caso o valor a repassar seja inferior ao correto a Distribuidora fará a complementação do imposto e efetuará o recolhimento desse imposto através GNRE.

4 - Na presente fiscalização, tivemos acesso, apenas, às operações interestaduais, do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia. Assim, as operações internas, nesta fiscalização, referem-se às realizadas no Estado do Espírito Santo.

As operações interestaduais referem-se às realizadas exclusivamente para o Estado da Bahia e os demonstrativos de fls. 9 a 225 espelham a realidade.

Deste modo, as diferenças apuradas já se encontram relacionadas nos aludidos demonstrativos”.

O recorrente manifesta-se às fls 815/817 sobre o resultado da diligência, conforme segue, em síntese:

1. no item 1 o auditor confirmou que efetivamente o cálculo do imposto deve ser diferenciado em função do tipo de destinatário; mas, no entanto, contradizendo a sua primeira afirmação, frisou que a fiscalização trabalhou apenas as diferenças apuradas, sem explicar como foi realizado o calculo para concluir que há diferença e como foi calculada a MVA em cada caso;

2. o auditor só fez afirmar que efetivamente não foi levada em consideração a diferença de calculo para cada destinatário e frisou que o valor apurado independe de contribuinte e que foram apurados, “pasmem, através de amostragem!”;

3. além disso afirma que, o diligente, que não levou em consideração o destinatario para cálculo da MVA, também não esclareceu qual a base de cálculo utilizada para se concluir como constatou o pagamento do ICMS-ST a menor;

4. resta evidente a falta de transparência e liquidez do crédito guerreado, fato que fere de morte os princípios da ampla defesa e o contraditório, tornando-o efetivamente inexigível;

5. no item 2 resta inexplicada a pergunta com relação à forma de recuperação financeira, vez que o auditor

em nenhum momento soube explicar as operações existentes, os destinatários envolvidos, os cálculos utilizados em cada situação e como conseguiu, por amostragem, saber se o recorrente recolheu o ICMS-ST a menor através de uma base de cálculo de origem desconhecida;

6. quanto ao item 3, se as remessas estão amparadas pela imunidade, a inclusão do imposto no valor da operação é da refinaria por se posicionar na origem de toda a cadeia, conforme disposto no art. 11 do Convenio ICMS 03/99;

7. a resposta ao item 4 só reafirma que a fiscalização foi realizada sem um estudo apurado das operações realizadas pelo recorrente, pois, conforme afirmou o próprio auditor, a fiscalização foi feita por amostragem e apenas em relação a operações interestaduais, apesar da multiplicidade de normas que regem a matéria, bem como, da quantidade de operações realizadas com destinatários diversos e com diferentes formas de cálculo;

8. chama a atenção para a obscuridade na fiscalização, fato que se reflete nas perguntas realizadas, e não respondidas, impedindo o recorrente de exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.

9. requer a nulidade do Auto de Infração, em face dos atos administrativos desprovidos dos elementos necessários para determinar com clareza e segurança a infração, e consequentemente, que preterem o direito de defesa.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS, a Dra. Maria José Sento-Sé volta a se manifestar, opinando pelo provimento do Recurso Voluntário e consequentemente pela nulidade do Auto de Infração, com a seguinte fundamentação:

1. da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera presentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido;

2. as arguições de nulidades devem ser acolhidas posto que resta evidente no trabalho da diligência realizada a presença de falhas na apuração da base de cálculo, importando na imprecisão da imputação fiscal;

3. a fiscalização foi executada por amostragem, o que, sem margem de dúvida, provoca insegurança na fixação da base de cálculo do tributo e restringe os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;

4. o autuante não realizou no cálculo do tributo a essencial diferenciação em função do tipo de destinatário, o que gera mais insegurança e dúvida na caracterização da infração fiscal;

5. o Auto de Infração deve ser declarado nulo e imediatamente refeito pela autoridade competente a salvo de falhas relativas à fixação da base de cálculo e determinação da sujeição passiva para efeito do cálculo do ICMS-ST.

A procuradora do Estado, Dra Sylvia Amoêdo manifesta-se pela ratificação do Parecer da ilustre colega, por entender como correta a sua fundamentação”.

O artigo 173 do CTN prevê o seguinte:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Portanto, para que seja possível a aplicação da regra insculpida no inciso II do artigo 173 do CTN, acima transscrito, é preciso que a declaração de nulidade do lançamento tributário anterior tenha sido decorrência da existência de vício formal. Cabe, neste instante, efetuar a distinção entre vício formal e material e, para isso, parece-me oportuno que seja trazido a este voto alguns excertos do excelente Parecer exarado em 14/07/09, pela procuradora assessora especial do Procurador Geral do Estado, Dra. Cláudia Magalhães Guerra, em resposta a uma Consulta acerca da Decadência encaminhada por mim, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual (Parecer PA-CMG-92-2009 no Processo nº PGE2009168051):

“(...)

IV.7. Anulação de lançamento de ofício anterior.

Por fim, a última situação contemplada no item (vii) ocorre quando há anulação do lançamento anterior, isto é, quando existe Decisão administrativa ou judicial que declare expressamente a anulação, por vício formal, do lançamento anteriormente realizado pelo Fisco.

Nos termos da regra constante do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se depois de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma

impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.

Para o fim de explicitar melhor as situações em que é possível a aplicação desta regra do CTN, determinativa do início da contagem do prazo decadencial a partir da declaração de nulidade do lançamento anterior por força da verificação de vício formal, torna-se necessário apontar os critérios para identificação deste tipo de defeito do lançamento, apartando-os das hipóteses em que se configura verdadeiro vício material.

IV.7.1. Normas disciplinadoras de atos de produção normativa e normas prescritivas de conteúdo de direito material.

O lançamento tributário, assim como qualquer norma prescritiva de obrigações, revela em sua estrutura a incidência de duas espécies de normas: normas de produção normativa e normas de conteúdo. Em razão disso é que, ordinariamente, nos referimos ao curso do processo de positivação do direito tributário formal (ou instrumental) e do direito tributário material, respectivamente, como condição de validade da norma individual e concreta produzida.

A separação desses dois tipos de normas é importante na medida em que percebemos que os dois tipos normativos constituem igualmente o próprio fundamento de validade da norma individual e concreta, o lançamento tributário.

Por conseguinte, atento ao problema da hierarquia, Luís Cezar Souza de Queiroz observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.

Dito isso, observamos que a expedição da norma individual e concreta e, consequentemente, a constituição do crédito tributário mediante a expedição do lançamento de ofício, pressupõe a incidência e aplicação das duas categorias de regras jurídicas simultaneamente. Isto significa dizer que há prescrições normativas que cuidam do conteúdo dispositivo do próprio lançamento (seus aspectos substanciais), bem como prescrições concernentes ao modo como deve ser ela produzida.

Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, “as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 1^a – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2^a – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo.

Nota-se, portanto, que a primeira função das normas gerais destina-se a disciplinar o processo de geração normativa, o que significa dizer que o sistema jurídico, regulando sua própria criação, encerra normas que prescrevem o modo como outras devem ser introduzidas no ordenamento para serem reconhecidas como válidas. Trata-se de regras concernentes à competência do agente para a produção do enunciado prescritivo e, também, das que estabelecem determinados procedimentos indispensáveis à sua feitura. Na segunda função, reside o direito material, que cuida do cerne da prescrição normativa a ser inserta na norma individual e concreta.

Aplicando esta noção ao campo específico do Direito Tributário, poderíamos afirmar que o direito material a que alude Kelsen cuida do objeto da relação jurídica tributária: a obrigação do sujeito passivo de entregar Recursos aos cofres públicos, e do seu contraponto, o crédito conferido ao sujeito ativo, em face do poder de exigibilidade.

Todavia, no que tange à produção da norma individual e concreta de imposição tributária, ainda se incluem no bojo do direito material as normas relativas (i) ao fato jurídico tributário; (ii) à regulação da conduta propriamente dita, com os respectivos direitos e deveres dos sujeitos da relação jurídica; e (iii) à indicação dos sujeitos ativo e passivo desta mesma relação.

Estevão Horvath faz excelente síntese do tema em apreço – direito tributário formal e material e leciona que “resumidamente se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam”. (grifos não originais)

A utilização da concepção de direito material e formal nos termos acima evidenciados se revela bastante útil para o exame da situação ora em estudo, ao constatarmos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

Em verdade, a verificação da ocorrência de vício formal somente é possível quando nos debruçamos sobre a norma produzida e reconstruímos o modo como se deu seu processo gerativo, isto é, se foram efetivamente obedecidas todas as normas de direito formal aplicáveis, relativas ao sujeito competente para a expedição, das formalidades necessárias e do modo de exteriorização adequado.

No que se refere ao primeiro caso, ou seja, normas impositivas da competência para produzir o ato administrativo de lançamento tributário, o sujeito competente há de ser, obrigatoriamente, agente público. Assim, mediante a assinatura acostada ao lançamento confirmamos se foi o sujeito determinado em lei como apto para produzir o veículo introdutor que a proferiu.

Walter Barbosa Corrêa aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de competência objetiva (*ratione materiae*) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.

Disto se deflui que a incompetência do sujeito produtor do lançamento tributário é fruto da inobservância de normas correspondentes ao direito formal, pois também cuida do processo gerativo da norma individual e concreta.

Por outro lado, quando nos referimos ao que entendemos como “requisitos procedimentais”, registre-se que os consideramos como fatos jurídicos que, por imposição normativa, produzem efeitos jurídicos, e se revelam pressupostos essenciais para a expedição da norma individual e concreta de imposição tributária. Eurico Marcos Diniz de Santi fala em procedimento, e o conceitua como “a solenidade jurídica prevista para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente, para edição do ato-norma de lançamento tributário”.

Em verdade, seja adotando a nomenclatura “requisitos procedimentais”, seja utilizando a expressão “procedimento”, é importante salientar que, para a confecção do ato administrativo de lançamento tributário, há normas jurídicas estabelecedoras de condutas prévias voltadas para o modo como o agente competente deve verificar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, identificar os termos da relação jurídica e como se deve operar a formalização da prescrição normativa.

Assim, sem olvidar das particularidades concernentes à natureza jurídica do lançamento tributário como ato privativo da Administração, conclui-se que o aspecto de vinculação reporta-se ao procedimento (ato-fato) e não ao produto (ato-norma). Nos tempos modernos, as garantias dos cidadãos deixaram de vincular-se aos fins dos atos, mas, sobretudo, à maneira pela qual o Estado age. É o que se revela como atual tendência à proceduralização dos atos administrativos.

Reita-se, porém, que a confirmação da obediência ao procedimento rigorosamente estabelecido em lei para a produção da norma individual e concreta é certificada mediante a observação de seus enunciados prescritivos. Por isso é que se diz que realizamos verdadeira análise do produto (ato administrativo) para constatar a legalidade do processo (procedimento administrativo).

Em contraposição, verificamos que a inobservância das normas de direito tributário material provocam defeitos não apenas no conteúdo prescritivo que o lançamento tributário deve possuir, porquanto incluem-se também imperfeições na motivação, na causa e na finalidade da norma de imposição tributária.

Para corroborar esta perspectiva quanto ao processo de constituição do crédito tributário, salientamos que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, apesar de falar em “atos nulos”, relaciona no seu art. 18 os verdadeiros casos do gênero invalidade (nulidade e anulação) verificável por força de inobservância de normas de direito formal e de direito material, sem prejuízo de outras hipóteses que se possam constatar no caso concreto. Confira-se:

“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.”

De fato. Tome-se como exemplo a hipótese prevista no inciso I do citado art. 18 do RPAF, no qual se configura vício relativo à autoridade competente para expedição do ato administrativo, o que, conforme foi explicitado anteriormente, apresenta-se como vício de direito formal.

Por seu turno, a ilegitimidade passiva prevista na alínea b, do inciso IV, deste mesmo artigo, refere-se à desobediência à norma de direito material, uma vez que foi violada prescrição referente a elemento substancial da própria norma individual e concreta produzida.

IV.7.2. Vício formal e aplicação do art. 173, inciso II, do CTN.

Feitos esses esclarecimentos acerca da identificação dos vícios oriundos do descumprimento de normas de direito material e de direito formal, podemos avançar quanto ao específico problema da declaração de nulidade do ato de lançamento por vício formal e, em consequência, contagem do prazo decadencial consoante previsão do inciso II, do art. 173, do CTN.

Eurico Marcos Diniz de Santi observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positivação normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As

primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal.

Seguindo a proposta no sentido de que a anulação refere-se às hipóteses em que se verifica ofensa às regras que tratam de conteúdo formal da constituição de crédito tributário e a declaração de nulidade guarda pertinência com a violação às regras de conteúdo material da norma individual e concreta produzida, observa-se que o inciso II do art. 173 do CTN trata corretamente do assunto, ao vincular o conceito de anulação à hipótese de vício formal.

De fato. A anulação tem por suporte fático suficiente: (i) o reconhecimento de defeito do lançamento, por força da inobservância de preceitos que tratam do seu processo de produção normativa, os quais, em última análise, provocam vício formal, (ii) além do exercício da competência para invalidar a teor do prescrito no art. 145 do CTN.

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.

Dessa forma, a Decisão que reconhece o vício formal, anulando o ato administrativo existente, apenas tem o condão de marcar o início do prazo decadencial para o Fisco produzir novo lançamento, agora de acordo com os requisitos formais prescritos em normas de produção normativa. Esta Decisão, portanto, não pode cuidar do conteúdo do lançamento, ou se é devida ou não a exação tributária.”

Por tudo quanto foi exposto até este momento, constata-se que, para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.

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” (THEODORO, Humberto, Jr. *Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro*).

Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “erro quanto ao objeto do lançamento”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, a determinação da matéria tributável, a apuração do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.

Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade.

O jurista Ives Gandra da Silva Martins apresentou seu entendimento sobre a matéria da seguinte maneira, verbis:

“(...) 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” (citação contida no *Código Tributário Nacional Comentado*, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaque acrescido).

Assim, o lançamento tributário substituto só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no lançamento primitivo, não havendo espaço para modificações na substância, apenas na formalidade.

Ou por outra, nos dizeres do ex-auditor fiscal do Tesouro Nacional, Antônio Airton Ferreira: “neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, 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.”

Como vimos pela transcrição do relatório e do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no CJF nº 0088-12/09, no Auto de Infração nº 206844.0002/07-9, anteriormente lavrado e julgado NULO pelo CONSEF, foi detectada a presença de diversos equívocos cometidos pelo autuante no que se refere à metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, que não guardou consonância com a previsão legal, além de não ter ficado claro como os agentes fazendários obtiveram determinados valores inseridos nos papéis de trabalho.

Na resposta à diligência determinada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, os autuantes confirmaram que: a) realizaram o trabalho à distância, por meio dos arquivos magnéticos, sem terem analisado os documentos fiscais para se certificarem da integridade dos dados; b) fizeram a verificação das operações de vendas por amostragem; c) não fizeram a separação entre as operações destinadas a consumidores finais ou a revendedores, apesar de o cálculo do tributo ser diferenciado para cada caso.

Os vícios detectados impregnaram de tal incerteza o real montante da base de cálculo e do valor do imposto, que os julgadores e a PGE/PROFIS concluíram ter havido cerceamento ao direito de defesa do autuado, vícios esses impossíveis de serem sanados naquela autuação, o que demandaria, em princípio, a feitura de um novo lançamento.

*Ficou óbvio, a meu ver, que o Auto de Infração anterior foi julgado nulo pela constatação de existência de **vício material**, concernente à incerteza quanto ao montante da base de cálculo do tributo (ou base imponível). A natureza **material** da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor total do tributo lançado no presente Auto de Infração (R\$601.807,87) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior (R\$1.957.310,96), o que não aconteceria se o vício determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal.*

*Na verdade, o presente lançamento tributário é decorrente de uma **nova ação fiscal** e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, como indicado pelos agentes fazendários, posicionamento que é confirmado pelo seguinte:*

1. *os autuantes sequer juntaram a este Auto de Infração as peças processuais da autuação anterior (ainda que em fotocópias), o que seria indispensável para avaliação do que foi modificado de uma ação fiscal para outra;*
2. *enviaram ao contribuinte, em 20/01/10, uma nova Intimação solicitando cópias das notas fiscais arroladas em anexo integrante da Intimação (fls. 5 a 13), o que foi atendido pelo contribuinte (fl. 14);*
3. *elaboraram, com base nos documentos que foram fornecidos em janeiro de 2010 pelo sujeito passivo, novos demonstrativos, os quais são datados de 10/03/10 (fls. 19 e 20, 38 e 39, 58 e 59, 77 e 78, 104 e 105, 132 e 133, 156 e 157, 175 a 177, 194 e 195, 212, 227 a 238, 269 e 270).*

Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/12/08, no que concerne aos fatos geradores do exercício de 2003 e até o dia 31/12/09, pertinente ao exercício de 2004. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, só me resta julgar insubstancial a autuação.

Ressalto, por último, que, apesar de a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09), tal recomendação não seria suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional, daí porque a renovação deveria atentar para o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Ante todo o exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, por ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário”.

Em conclusão, à luz de tudo o quanto exposto, vejo que o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2017, a título de renovação de procedimento fiscal, para alcançar fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009. Considerando que o vício que maculou de nulidade o Auto de Infração anterior se trata de natureza material, meu entendimento é de que neste caso há de se aplicar a regra inserta pelo Art. 173, inciso I e não a constante no inciso II aplicada pelo autuante, razão pela qual o lançamento, à época da sua lavratura, já se encontrava alcançado pela decadência.

Por oportuno, registro que situação idêntica à que ora se aprecia, foi enfrentada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão nº 0014-05/18 datado de 31 de janeiro de 2018, decidiu, por unanimidade, pela improcedência do Auto de Infração nº 269200.0006/17-4, lavrado contra o mesmo autuado.

Finalmente, quanto ao pedido para encaminhamento de notificações e intimações relacionadas ao presente processo para o endereço dos seus patronos, constantes da peça defensiva, nada obsta que o CONSEF atenda tal solicitação, entretanto, registro, que as intimações expedidas por este órgão julgador atendem ao previsto pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA.

Ante todo o exposto voto pela improcedência deste Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0008/17-7** lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.**

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

Sala das Sessões do CONSEF, em 08 de março de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA