

A. I. Nº - 298620.3013/16-1  
AUTUADO - CLARO S/A.  
AUTUANTE - LUIZ CLAUDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/12/2018

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0162-03/18

**EMENTA:** ICMS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas ou direito aplicável ao fato. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de ilegitimidade passiva, tratando-se, portanto, de nulidade por vício material. Consoante previsão do art. 173 do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - inciso I, ou da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II. Como a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, não se aplica a regra do inciso II, do art. 173 do CTN, recai na situação na hipótese do inciso I. Infração insubsistente por ter sido operada a decadência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 03/11/2016, para exigir ICMS em razão da falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de agosto a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, 2008, 2009 e janeiro a junho de 2010. Infração 01 - **02.01.02**. Exigido o valor de R\$319.096,35, acrescido das multas de 70% e 100%.

Consta como complemento: “Contribuinte solicitou baixa e entregou os livros fiscais sem movimento. De acordo com o Relatório Diário Operações TEF, emitido pelo Sistema INC - Informações do Contribuinte, existem operações de venda. Como o contribuinte tem várias inscrições, alegou que a movimentação de venda foi escriturada em outra inscrição. O contribuinte foi intimado a comprovar, com documento fiscal (nota fiscal / cupom fiscal) e informar em que livro fiscal foram registrados os valores recebidos via cartão de crédito/débito. A documentação intimada não foi entregue. Sendo assim, houve operações de venda sem registro nos livros fiscais próprios e sem recolhimento do ICMS. Tudo conforme anexos 1, 2, 3, 4, e 5, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Os vencimentos estão de acordo com o Decreto 9.250/04 e alterações. Aplicam-se também os artigos 39, §3º do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e art. 138-B, II do RICMS/BA”.

O Autuado apresenta peça defensiva através de advogado devidamente habilitado, fls. 809 a 821, inicialmente, descreve a infração e passa a arguir em sua peça quanto: à decadência, com base no art. 150, §4º e art. 173, inciso I, ambos do CTN, em relação à inaplicabilidade do art. 173, inciso II, do CTN quando se está diante de ato declarado nulo por vício material.

Quanto ao pedido de decadência, com base no art. 150, §4º e no art. 173, inciso I, ambos do CTN,

esclarece que não pode ser validada a cobrança em razão da extinção do direito do fisco baiano de proceder à lavratura da autuação.

Consigna em relação aos termos dos art. 156, inciso V, do CTN e art. 146, inciso III, alínea “b” da CF, sendo que o Código Tributário Nacional atendeu a limitação do marco decadencial através dos art. 150, §4º e art. 173, inciso I, qual seria o termo *a quo* para início da contagem do prazo decadencial.

Salienta que a aplicação dos dispositivos citados vigora o entendimento formulado pelo STJ, no bojo do REsp nº 973.733/SC, no qual diz que os tributos sujeito ao lançamento por homologação, haja prova de pagamento parcial durante o período autuado e não haja provas quanto a ocorrência de fraude, dolo ou simulação por parte do contribuinte, a contagem do prazo decadencial deve-se dar nos moldes do §4º, do art. 150, do CTN, isto é, o termo *a quo* será a data do próprio fato gerador questionado.

Destaca que caso se verifique a ausência de um dos requisitos mencionados, o prazo decadencial deverá ser regulamentado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, de modo que a sua contagem deve-se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Já com relação ao termo *ad quem* é uníssono o entendimento que o prazo decadencial apenas se encerra com a intimação válida do sujeito passivo em face do ato de lançamento do crédito tributário.

Registra que o termo *ad quem* para se aferir a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário se dá com a ciência do contribuinte acerca da constituição do crédito tributário (lançamento), que não se confunde com o início do procedimento de fiscalização tendente a apurar a ocorrência do fato jurídico ou com a data da lavratura do auto de infração.

Sustenta que não restam dúvidas de que - *i*) o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, sendo que - *ii*) o *dies a quo* do prazo decadencial é a data do fato gerador do imposto, nos termos do §4º do art. 150, do CTN quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e houver prova do pagamento parcial no período; - *iv*) quando não houver prova de pagamento parcial no período, o *dies a quo* do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do CTN) e - *v*) o *dies ad quem* sempre será a data da intimação válida do sujeito passivo acerca do lançamento.

Chama atenção para a situação da autuação: “(I) Os fatos geradores questionados ocorreram entre agosto de 2006 e junho de 2010; (II) A intimação da ora Impugnante do presente AIIM apenas ocorreu no dia 07 de novembro de 2016”.

Registra que em razão da comprovação da existência de pagamento parcial durante o período autuado (doc.03) e do entendimento firmado pelo STJ em sede de recurso de repetitivo, a contagem do prazo decadencial deve seguir a regra do art. 150, §4º, do CTN, de modo que o presente lançamento apenas poderia ter ocorrido entre agosto de 2011 e junho de 2015, sendo a data limite junho de 2015, posto que o último fato gerador data de junho de 2010. Contudo, assevera que a notificação da presente autuação apenas ocorreu no dia 07 de novembro de 2016, isto é, anos após o prazo decadencial mencionado, de modo que não remanescem dúvidas quanto à extinção do direito do fisco baiano de proceder a presente cobrança.

Acrescenta que se pudesse aplicar no caso dos autos a disposição contida no art. 173, inciso I, do CTN, o que se cogita apenas para argumentar, ainda assim já teria ocorrido a extinção do direito do fisco de proceder à presente cobrança. Isso pois, considerando que os fatos geradores questionados ocorreram entre agosto de 2006 e junho de 2010, a autuação em epígrafe apenas poderia ter sido lavrada entre 01º de janeiro de 2012 e 01º de janeiro de 2016, sendo a data limite 01º de janeiro de 2016, haja vista que o último fato gerador data de junho de 2010.

Considerando que a sua intimação em face da cobrança em voga apenas ocorreu em 07 de novembro de 2016, isto é, após o transcurso do prazo decadencial, quer seguindo a regra do §4º, do art. 150, quer a regra do art. 173, inciso I, do CTN, imperioso o cancelamento da presente autuação.

Alega nulidade do lançamento devido à inaplicabilidade do art. 173, inciso II, do CTN em razão do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 ter sido declarado nulo em virtude de vício material.

Relata que a presente cobrança inicialmente foi objeto do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, o qual foi declarado nulo em razão da indicação errônea do seu sujeito passivo (vício material). A fim de retificar tal erro, o Autuante efetuou novo lançamento, o qual fora direcionado, neste momento, ao seu correto sujeito passivo.

Explica que por não se estar diante de hipótese de anulabilidade de lançamento em decorrência de vício formal, mas sim de ato verdadeiramente nulo decorrente de vício material, não se aplica a contagem do prazo previsto no art. 173, inciso II, do CTN. Em outras palavras, aplica-se, *in casu*, quando muito a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, de modo que apenas haveria que se falar na possibilidade de reautuação, caso dentro do referido prazo decadencial, o que não se verificou.

Aduz que para poder se admitir a interrupção do prazo decadencial, exatamente como determina o art. 173, inciso II, do CTN (reproduz), e possa se falar em revisão de lançamento, tal ato administrativo, além de ter que ser praticado dentro do prazo de 05 anos contados da data da decisão que declarou a anulabilidade do lançamento anterior, deve buscar a retificação de ato declarado anulável em razão de vício formal.

Ressalta que diferentemente da regra prevista no seu inciso I, a contagem do prazo decadencial, nos casos de vício formal, possui como termo *a quo* a data da decisão que declarou a anulabilidade do lançamento, contudo, disse que surge o entendimento que através dos vícios formal e material, qual a diferença entre ambos os institutos. Reitera que somente após a delimitação destes dois institutos é que se pode afirmar com precisão quais os casos em que é admitida a aplicação da exceção prevista no inciso II, do art. 173, do CTN em contraposição àquela regra prevista em seu inciso I.

Pontua que a delimitação do contorno dos referidos institutos é de extrema importância, na medida em que a reabertura do prazo decadencial para a revisão de lançamento, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, apenas é admitida nos casos em que o lançamento anterior foi anulado por vício formal. Como decorrência lógica, sempre que se estiver diante de vício material e autoridade autuante busque retificar tal erro, deverá fazê-lo dentro do prazo decadencial insculpido no art. 150, §4º ou no inciso I, do art. 173, do CTN.

Explica os contornos dos vícios formal e material, esclarecendo que o vício formal é aquele que se relaciona com o procedimento e o documento que formaliza a existência do crédito tributário. Arremata frisando que o vício formal abrange notadamente apenas questões meramente formais, que não possuem o condão de atingir o conteúdo propriamente dito relativo ao ato administrativo. Cita manifestação do CONSEF (A-0354-12/14).

Em relação ao vício material, diz que se relaciona com o próprio conteúdo do ato administrativo, sua validade e conformidade com a lei. Observa que no caso específico de lançamento tributário é uníssono o entendimento, tanto doutrinário como jurisprudencial, de que a ausência de qualquer um dos elementos insculpidos no art. 142, do CTN (transcreve) é causa de nulidade em razão de vício material.

Lembra que os requisitos materiais que o lançamento deve conter: “ i) a indicação precisa do fato gerador da obrigação correspondente; ii) a determinação da matéria tributável; iii) a indicação do montante total devido; iv) a indicação correta do sujeito passivo; e v) a indicação da penalidade cabível”.

Afirma que a ausência de qualquer um destes requisitos, dentro os quais se inclui a indicação do sujeito passivo referente à obrigação tributária que se busca adimplemento, estar-se-á, sem sombras de dúvidas, diante de vício material, o qual, portanto, em razão da sua natureza, não possui o condão de reabrir o prazo decadencial conforme preceitua o inciso II, do art. 173, do CTN.

Pontua que, quando se estiver diante de indicação errônea do sujeito passivo (que é o presente caso), novo lançamento apenas poderá ser veiculado, caso dentro do prazo decadencial insculpido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, inciso I, do CTN e não com base no inciso II deste último dispositivo, posto que este inciso apenas se aplica aos casos de vício formal e, *in casu*, está-se diante inequivocamente de nítido vício material. Reproduz decisão do CONSEF (A-0354-12/14, Julgado em 17/11/2014, Publicado em 01/12/2014).

Registra que o entendimento do Conselho de Fazenda é a de que a ausência de quaisquer de uns dos requisitos previstos no art. 142, do CTN é causa de nulidade em razão de vício material e, portanto, a lavratura de novo auto de infração deve ser realizada dentro do prazo decadencial insculpido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, inciso I, do CTN e não do seu inciso II. Cita entendimento pacificado da Procuradoria do Estado da Bahia exarado no parecer PA-CMG-92-2009 no Processo PGE2009168051, concluindo no mesmo sentido.

Observou que tanto não há dúvidas de que a indicação errônea do sujeito passivo é vício material que a própria Procuradoria deste Estado tem o entendimento de que a ausência de qualquer um dos requisitos do art. 142 do CTN é causa de nulidade do lançamento por vício material e não formal, de modo que a retificação de tal equívoco apenas pode se dar por meio de um outro lançamento, o qual, todavia, deve ser exercido dentro do prazo decadencial insculpido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Afirma que a presente autuação possui como supedâneo o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, o qual fora declarado nulo por este Conselho de Fazenda em razão da indicação errônea do sujeito passivo da obrigação tributária que se buscava o adimplemento. Isto é, a nulidade em questão decorreu de vício material, de modo que, a retificação de tal equívoco por meio de um novo lançamento apenas poderia ser exercido caso dentro do prazo decadencial previsto ou no art. 150, §4º, do CTN ou no art. 173, inciso I, do CTN.

Aborda que não foi isso que se verificou no caso em apreço, mas sim, os fatos geradores questionados ocorreram entre agosto de 2006 e junho de 2010, de modo que o direito da administração pública, quer nos termos do §4º, do art. 150, como do art. 173, inciso I, do CTN, já se encontrava extinto quando da lavratura da presente autuação (intimação em 07/11/2016), posto que transcorreram mais de 05 anos entre os fatos geradores questionados e a intimação da ora Impugnante.

Sustenta que não há dúvidas que o presente lançamento apenas poderia ter sido validamente imputado em face da ora Impugnante caso exercido dentro do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, ou no art. 173, inciso I, do CTN, não se podendo cogitar na aplicação da regra do art. 173, inciso II, do CTN, posto que o AIIM 274068.0015/10-2 foi declarado nulo em decorrência de vício material, qual seja: indicação errônea do seu sujeito passivo.

Reitera que tal equívoco corresponde nitidamente a vício material, posto que ele demonstra que não houve uma correta subsunção do sujeito passivo autuado com o fato descrito na norma que ensejaria o nascimento da obrigação tributária. Como visto, o equívoco residiu exatamente no fato do sujeito passivo autuado não estar correto. Ou seja, não se está diante de mero erro formal, mas sim de questão atrelada ao próprio conteúdo do ato administrativo de lançamento, o que, em razão de suas características, não autoriza a aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN. Para corroborar o entendimento esposado, bem como o entendimento deste Conselho de Fazenda, destaca que também o CARF e os demais Tribunais deste País (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005; TRF-5 - AC: 200681000163282, Relator: Desembargador Federal Fernando Braga, Data de Julgamento: 01/04/2014, Segunda Turma, Data

de Publicação: 04/04/2014) entendem que a indicação errônea do sujeito passivo é causa de nulidade por vício material não comportando, assim, a aplicação da regra prevista no artigo 173, II do CTN.

Acrescenta de que o fato de o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 ter sido declarado nulo em decorrência de vício material, impede a aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN, não se deve olvidar que este dispositivo impõe uma outra condição para que possa ser aplicado: a decisão deve declarar a anulabilidade do lançamento anterior e não a sua nulidade, como ocorreu no presente caso, sendo que a dicção legal deste dispositivo é clara ao apresentar estes dois requisitos: “*i) o vício deve ser formal e ii) o lançamento deve ter sido anulado e não declarado nulo. E há uma razão que justifica a necessidade do ato ter sido anulado*”. Frisa que diante do ato nulo, por sua própria natureza nunca existiu, de modo que não haveria como conferir a administração pública o direito de renovar tal ato com base no prazo previsto no inciso II, do art. 173, do CTN.

Salienta que a justificativa para que a reabertura do prazo apenas possa ser validamente aplicada aos casos de vício formal decorre do fato de que, desde o primeiro ato que fora anulado, toda a matéria tributária já se encontrava devidamente delimitada, sendo que a revisão do lançamento busca apenas a correção de questões puramente relacionadas com a sua forma, mas não com a validade do ato administrativo. Diferentemente ocorre com os atos que são declarados nulos, posto que estes nasceram eivados de vícios que afetam a sua própria validade. Isto é, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária, no seu início, não se encontrava corretamente delimitada, de modo que não há que se falar em revisão de lançamento, mas sim em novo lançamento, o qual, portanto, deve seguir o prazo decadencial previsto no inciso I, do art. 173 do CTN.

Explica que a revisão de lançamento apenas pode ser realizada em face daqueles atos que possuem apenas questões meramente formais para serem retificadas, ou seja, aplica-se apenas em face de atos anulados. Nestes casos, destaca ser aplicável, portanto, a regra do inciso II, do art. 173, do CTN. Já quando se estiver diante de ato completamente nulo, isto é, o qual possui vícios atrelados ao próprio conteúdo do lançamento tributário (vício material), a cobrança relativa a esta obrigação tributária apenas poderá ser validamente imputada em face do seu real sujeito passivo caso exercida dentro do prazo decadencial insculpido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Afirma ser exatamente esta a situação dos autos, pois a decisão que declarou o vício material em questão, foi expressa ao mencionar que se estaria diante de ato nulo e que novo lançamento apenas poderia ser realizado dentro do prazo decadencial.

Esclarece que não foi isso que se verificou *in casu*, sendo que, embora os fatos geradores questionados remontem o período compreendido entre agosto de 2006 e junho de 2010, a autuação em epígrafe e a sua intimação apenas ocorreram no dia 07 de novembro de 2016, isto é: após transcorrido o prazo decadencial, quer seguindo a regra do §4º, do art. 150, quer do art. 173, inciso I, do CTN. E ainda que se levantassem questionamentos sobre o fato do auto anterior ter sido declarado efetivamente nulo (e não anulado), se não bastasse o fato de assim ter mencionado o acórdão da Câmara Julgadora, o dispositivo legal utilizado como fundamento é o artigo 18 do RPAF (reproduz), o qual é expresso ao mencionar que são nulos o lançamento de ofício em que se verifique ilegitimidade passiva.

Ressalta que, tanto a decisão proferida no bojo do auto anterior como o fundamento legal por ela utilizado para determinar o cancelamento da autuação são expressos ao mencionar que se está diante de ato nulo e não anulável.

Reexplica que o art. 173, inciso II é expresso ao mencionar que ele se aplica apenas aos lançamentos que contém vício formal e que foram anulados, não há sequer que se alegar que ele se aplicaria *in casu*, posto que o AIIM ora impugnado decorre de débito que originariamente sobreveio de ato de lançamento que fora declarado nulo em decorrência de vício material.

Transcreve entendimento firmado pela Procuradoria deste Estado no bojo do Parecer PGE2009168051, a qual concluiu que a situação retratada no art. 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF corresponde a nítido ato nulo no seu sentido estrito.

Sustenta que não remanescem dúvidas de que, *in casu*, o lançamento objeto fora declarado nulo em razão de vício material, de modo que não há como suscitar a aplicação da regra contida no artigo 173, inciso II, do CTN, mas sim àquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Acrescenta que o direito do Autuante de proceder à presente cobrança já se encontrava extinto, ainda que se considere como aplicável a regra prevista no inciso I, do art. 173, do CTN e não o §4º, do art. 150.

Revela que tanto não há dúvidas quanto a decadência que fulmina os débitos em epígrafe que o acórdão CJF 0207-11/15 (doc.04) já havia reconhecido que parte dos débitos veiculados no AIIM 274068.0015/10-2 já se encontrava decaído, caso um novo lançamento fosse perpetrado. Tanto é assim que a parte dispositiva do acórdão é expressa ao mencionar que um novo lançamento apenas poderia recair sobre a parte ainda não decaída, que, na época da prolação deste acórdão, seria àquela que atingia os fatos geradores que ocorreram no exercício de 2010. Isso pois, como o referido acórdão foi prolatado em meados do ano de 2015 e os fatos geradores objeto de cobrança ocorreram entre 2006 e 2010, o único período ainda não afeto pela decadência seria àquele relativo ao ano de 2010.

Lembra que seguindo a regra do art. 173, inciso I, do CTN, para os fatos geradores compreendidos no exercício de 2010, o lançamento poderia ocorrer até 01º de janeiro de 2016. No entanto, assevera que, além da presente autuação abranger todo o período que fora inicialmente autuado no bojo do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, a intimação ocorreu apenas em novembro de 2016, o que comprova que até o período de 2010 que ainda não estava decaído quando da prolação do referido acórdão, quando da lavratura do Auto de Infração que ora se impugna já estava decaído.

Reafirma a ocorrência da decadência e pede pelo cancelamento integral da cobrança, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

No mérito, impugna quanto à inexistência dos supostos débito de ICMS devido à escrituração das operações em outra inscrição estadual. Explica que uma simples análise da documentação carreada aos autos (doc.05), é possível verificar que houve não só a escrituração de todas as operações autuadas no nome do estabelecimento autuado como o seu recolhimento aos cofres públicos. Diz que considerando que recolheu o ICMS reclamado, bem como efetuou a devida escrituração das operações autuadas, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN, imperioso o cancelamento da cobrança.

Requer diligência a fim de que reste comprovado que o imposto reclamado na época dos fatos geradores questionados já havia sido devidamente adimplido, considerando a grande quantidade de documentos, haja vista que a autuação recai sobre o período compreendido entre 2006 e 2010.

Alega serem confiscatórias multas entre 70% e 100%. Frisa que este patamar imposto demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Afirma que não há dano ao Erário e intenção de fraudar, sendo que a multa tem condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Pede para imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente.

Registra que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação tributária. Observa que no presente caso as infrações autuadas consistem em mera inobservância de obrigações acessórias, das quais não decorreram prejuízos ao erário, a fim de evitar que as sanções correspondentes tenham caráter confiscatório, deve-se necessariamente levar em consideração a razoabilidade.

Sustenta que ocorrera afronta ao princípio que veda o confisco, devido à flagrante desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a multa cominada. Acosta ementas de

julgados pelo Supremo Tribunal Federal

Conclui requerendo que:

- seja dado integral provimento à presente Impugnação para cancelar integralmente o Auto de Infração, em razão da decadência do direito do fisco de proceder a presente cobrança, quer com base no art. 173, inciso I, quer com base no art. 150, §4º, do CTN, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN;
- subsidiariamente, seja dado provimento à presente Impugnação para cancelar integralmente o Auto de Infração em razão da comprovação da efetiva escrituração e recolhimento do ICMS exigido. Em razão da complexidade dos referidos documentos, desde já, a ora Impugnante pleiteia a baixa do feito em diligência;
- seja cancelada a multa diante de sua manifesta natureza confiscatória ou, ao menos, a sua redução ao patamar máximo de 2% (dois por cento).

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, assim como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente defesa.

Solicita que as intimações relativas ao presente feito passem a ser realizadas, exclusivamente, em nome do advogado MAURÍCIO PEDREIRA XAVIER, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.941, vinculado ao escritório Xavier & Bastos ADVOGADOS, com endereço sito à Av. Professor Magalhães Neto, nº 1.550, Ed. Premier Tower Empresarial, salas 301 e 302, Pituba, CEP 41.810-012, Salvador-BA, Cel. (71) 99981-7877 e Tel. (71) 3484-8490, e-mail: [mauricioxavier@ig.com.br](mailto:mauricioxavier@ig.com.br).

O Autuante presta informação fiscal nas fls. 1128/1130, na forma a seguir resumida.

Observa que o vício foi formal e não material, pois o que ocorreu foi apenas a troca de sujeito passivo da filial para a matriz. Diz que o Autuado ao se pronunciar sobre a Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 alegando a sua improcedência/nulidade demonstra que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a inscrição centralizadora deve centralizar todas as operações no Estado, conforme art. 391, do RICMS,

Acrescenta que o Autuado teve conhecimento e exerceu o seu direito de defesa, mostrando que este foi respeitado e exercido, tendo em vista que a matriz, incorpora os bens direitos e deveres da filial baixada, portanto a lavratura do Auto de Infração, com o exercício do seu direito de defesa, provando que o sujeito passivo foi substituído pela matriz em função do enquadramento no regime especial de inscrição única, art. 391, inciso I, do RICMS-BA.

Assevera que a prescrição foi interrompida, cabendo o reinício do prazo para a prescrição do débito e para refazer o Auto de Infração sanando o erro material, tendo em vista que o próprio estabelecimento centralizador saneou a nulidade pelo fato de ter exercido amplamente o seu direito de defesa, não podendo ele se beneficiar de sua própria torpeza, de fazer a defesa do Autuado e depois alegar a nulidade por erro formal, sendo ele o responsável pelas operações centralizadas no estado da Bahia.

Conclui pelo não acolhimento do pedido do Autuado e ratifica os termos do Auto de Infração pela Procedência.

Em pauta suplementar, a 3ª JJF converte os autos em diligência à IFEP SERVIÇOS, fl. 1135, para que, primeiro, o Autuante intimasse o autuado no sentido de: entregar ao autuado cópia dos Relatórios de Informações TEFs diários por operações do período fiscalizado, apresentado demonstrativos que discrimine o documento fiscal para cada pagamento informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito e a correspondente escrituração em seus livros fiscais, disponibilizando a documentação para conferência; reabra o prazo de defesa em 60 dias; caso o Autuado apresente demonstrativo, elaborasse novos demonstrativos de apuração e de débito procedendo às exclusões das operações que tiveram a correspondente documentação fiscal.

Segundo, a repartição fazendária entregasse cópia dos elementos e demonstrativos acostados elaborados durante a diligência, mediante recibo e reabrir prazo de 10 dias para manifestação; caso houvesse manifestação, fosse prestada nova informação fiscal.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 1145 e 1146, solicita cancelamento da intimação recepcionada em 10/11/2017, tendo vista que a diligência ainda se encontra em andamento. Esclarece que recebeu intimação em 01/11/20017, concedendo prazo de sessenta dias para apresentação da manifestação da diligência, no entanto, em 10/11/2017, foi recepcionada nova intimação, solicitando manifestação e dando prazo de dez para conclusão da diligência.

Chama atenção que o Autuado ainda tinha prazo para apresentar as documentações solicitadas, assim, pede novamente, pelo cancelamento da intimação datada em 10/11/2017.

O Autuado se manifesta, fls. 1158 e 1159, em relação à diligência dizendo que juntou CD das notas fiscais emitidas pelas administradoras de cartão de crédito e débito, bem como os Livros de Registros correspondentes do período autuado, para que possam produzir os devidos efeitos legais, bem como comprovar a regular escrituração contábil produzida pelo contribuinte. Afirma que os documentos são apresentados em CD em razão da sua quantidade e com o fim de conferir maior eficiência à análise a ser realizada pela Autoridade Fiscal.

Afirma que cumpriu a diligência e informa que se encontra a disposição desta Inspetoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte para esclarecer eventuais dúvidas sobre a documentação apresentada, bem como para apresentar eventuais documentos que ainda se façam necessários.

Na manifestação do Autuante, fls. 1164 e 1165, conclui a solicitação da diligência após análise dos documentos acostados pelo autuado informando que no CD apresentado, fl. 1161, sendo que constam os livros de saídas dos exercícios de 2006 a 2010, no qual afirma que foi constatado que: a) nos livros apresentados/fiscalizados não há registros de notas fiscais de saídas, fls. 664 a 805 anexas aos autos; b) os livros constantes no CD constam escrituração de notas fiscais de saídas, fl. 1161.

Ressalta que os livros apresentados durante o processo de fiscalização não constam escrituração de notas fiscais e nos livros constantes no CD apresentado na intimação, constam registros das notas de saídas, concluindo-se os livros apresentados no período da diligência foram escriturados após o processo de fiscalização e lavratura do Auto de Infração.

Finaliza frisando que não pode elaborar novos demonstrativos, visto que a escrituração de livros após o processo de fiscalização, sendo que não pode ser considerado para alteração da constituição do crédito fiscal, portanto, manteve o valor do Auto de Infração.

## **VOTO**

O presente Auto de Infração, foi lavrado em decorrência do Auto de nº 274068.0015/10-2, ter sido declarado nulo através do CJF Nº 0207-11/15.

O fundamento da aludida decisão, se alicerçou na ilegitimidade do sujeito passivo, visto que o sujeito passivo da relação tributária, objeto da autuação, é o estabelecimento com inscrição estadual centralizadora.

Em sede defesa, o Autuado sustentou que o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 ter sido declarado nulo em decorrência de vício material, impede a aplicação do inciso II, do art. 173 do CTN, não se deve olvidar que este dispositivo impõe uma outra condição para que possa ser aplicado: a decisão deve declarar a anulabilidade do lançamento anterior e não a sua nulidade, como ocorreu no presente caso, sendo que a dicção legal deste dispositivo é clara ao apresentar estes dois requisitos: “ *i) o vício deve ser formal e ii) o lançamento deve ter sido anulado e não declarado nulo. E há uma razão que justifica a necessidade do ato ter sido anulado*”.



Frisa ainda o Impugnante que diante do ato nulo, por sua própria natureza nunca existiu, de modo que não haveria como conferir a administração pública o direito de renovar tal ato com base no prazo previsto no inciso II, do art. 173 do CTN.

Os fatos geradores do processo originário, foram apurados nos meses de agosto a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, 2008, 2009 e janeiro a junho de 2010. Por sua vez, a renovação da ação fiscal após nulificação do processo anterior, foi finalizada com a lavratura de novo Auto de Infração, ora em exame, verificada em 03/11/2016.

Como já reportado, o vício que motivou a nulidade do procedimento anterior, de acordo com a decisão exarada pela 1ª CJF foi a ilegitimidade passiva.

Logo, resta evidente que a questão a ser enfrentada para dirimir a lide, pode ser assim resumida: a omissão que conduziu à decretação de nulidade do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, constituiu erro formal ou material?

Assim, o desate da questão passa pela diferenciação entre vício formal e vício material e o alcance a ser dado à norma contida no art. 173, inciso II do CTN, cujo texto é a seguir reproduzido:

*“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 (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”*

Portanto, é imprescindível essa distinção para o deslinde da controvérsia posta nestes autos, visto que somente a ocorrência de vício formal, enseja a reabertura do prazo de decadência para que o fisco possa proceder à realização de um novo lançamento tributário.

Observo que as formalidades estabelecidas pela legislação tributária, objetivam permitir a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo que o seu descumprimento pela autoridade fiscal, faz presumir a violação de tais princípios.

Qualquer que seja a concepção de “forma”, esta não se confunde com o “conteúdo” material. A materialidade é um requisito de validade através do qual o ato administrativo é praticado em razão do motivo que o deflagrou. Este motivo, por sua vez, deve ser exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização”, deve-se concebê-la como a materialização de um ato de vontade, através de determinado instrumento.

Em termos da materialidade da constituição do lançamento tributário, o art. 142 do CTN prescreve expressamente que: *“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.*

Logo, o vício material ocorre quando o Auto de Infração não preenche os requisitos constantes do art. 142 do CTN, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização.

Assim, é indubitoso que a ilegitimidade passiva, de acordo com o art. 142 do CTN, configura vício de natureza material, vez que afeto à validade do lançamento quanto ao seu conteúdo e não quanto à sua forma, razão pela qual não é possível a aplicação do art. 173, inciso II do CTN.

Ademais, como já observado, a lei só autorizara a renovação do procedimento fiscal além do prazo quinquenal de decadência, nas hipóteses de vício formal, que compreende erro procedimental ou de competência da autoridade fiscal, ou seja, o novo procedimento deverá

apresentar, em relação ao anterior, plena identificação quanto aos aspectos pessoais do fato gerador.

Nesses termos, concluo que o Auto de Infração anterior foi julgado nulo pela constatação de existência de vício material ou de conteúdo, concernente à ilegitimidade passiva.

Resta patente que o lançamento tributário em exame, é decorrente de uma nova ação fiscal e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, visto que foi inserido um elemento ausente no procedimento anterior, qual seja um novo e distinto sujeito passivo, que corrigido no novo procedimento, alterou a substância do lançamento anterior.

Nesse diapasão, configurando-se o vício que maculou o Auto de Infração anterior de natureza material, há que se concluir ser aplicável ao caso em exame, a regra do art. 173, inciso I do CTN, e não o 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 31/12/2015, no que concerne ao exercício mais recente de 2010. Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2016, já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício.

Entendo também que devem ser aplicadas ao caso, as disposições do art. 156, inciso IX, visto que a decisão anterior, relativa ao PAF nº 274068.0015/10-2, tornou-se definitiva na esfera administrativa.

Ressalto que apesar da decisão prolatada no Acórdão CJF Nº 0207-11/15, relativa ao PAF nº 274068.0015/10-2, ter recomendado a renovação do procedimento fiscal, tal representação não tem o condão de alterar ou de prevalecer sobre a norma de decadência constante do art. 171, inciso I do CTN.

No que concerne ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica à fl. 1098, saliento que inexistente óbice ao seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no art. 108, do RPAF-BA/99.

Ante o expendido, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298620.3013/16-1**, lavrado contra **CLARO S/A**.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR