

PROCESSO - A. I. N° 269200.0006/17-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5^a JJF nº 0014-05/18
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2019

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0260-12/19

EMENTA. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOR. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. **a)** CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS, INAPTO, SUSPENSO, BAIXADOS OU CANCELADOS. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS. COMPOSTO LACTEO. Não consigo encontrar a justificativa para considerar que o lançamento em exame seja decorrente de uma nova ação fiscal, sem que tenha havido sequer um dos atos preparatórios para se proceder a uma ação fiscal como termo de início, termo de arrecadação de documentos, aplicação de roteiros de auditoria, papéis de trabalho, produção de provas, etc., quando existiu apenas o ato final, que se consubstancia exatamente na renovação da lavratura – exatamente o instrumento jurídico no qual o estado comunica ao contribuinte que foi lançado o imposto, pois todos, absolutamente todos os elementos que caracterizam este novo lançamento, foram aproveitados do auto anterior, o que caracteriza erro formal do lançamento anterior. Assim, pelo exposto, voto pela validade do presente lançamento, denegando a decadência e a improcedência declarada em primeira instância. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela Fazenda Pública, em razão do Acórdão da 5^a JJF N° 0014-05/18, que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 30/03/2017 quando foi efetuado lançamento no valor histórico de R\$286.189,31, acrescido de multa de 60% em decorrência das seguintes infrações:

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

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

Após impugnação, fls. 367/386 e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 446/57, a Junta de Julgamento, em Decisão unânime, decidiu pela Improcedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transrito:

VOTO

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

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

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

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

“6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-O

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

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

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

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

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

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

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

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

“VOTO VENCEDOR

Peço vênia 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. (grifei)

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

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

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

Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma 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, in verbis:

Art. 18. São nulos:

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

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

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

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

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

A-0029-01.16

(...)"Disponho agora de elementos para decidir se o vício que acarretou a nulidade foi formal ou material.

O vício formal diz respeito a procedimento, ou seja, diz respeito à forma como se procede ao lançamento. Por sua vez, o vício material diz respeito ao conteúdo do lançamento.

Noutros termos, vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade efetua o lançamento. Por exemplo, em vez de Auto de Infração, é lavrada Notificação Fiscal, ou o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, ou o Auto de Infração não contém a assinatura da autoridade fiscal, etc.

Por outro lado, o vício do lançamento é material quando diz respeito à identificação do fato e das provas, inclusive os cálculos, bem como à aplicação do direito, implicando falta de certeza e liquidez. Ou seja, a nulidade material refere-se aos aspectos ditos de mérito, isto é, relativos à matéria de fundo da questão em análise (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável).

A nulidade material aproxima-se bastante da improcedência. Diferenciam-se porque, na improcedência, se chega à conclusão da inexistência de um ou mais aspectos da norma jurídica (material, pessoal, temporal, espacial, valorativo, operacional), ao passo que na nulidade material o que ocorre é incerteza ou falta de liquidez.”(...)

A-0082-11.16

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A-0139-11.16

“VOTO

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. *O vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade efetua o lançamento em seus aspectos meramente formais. Por exemplo, quando em vez de ser lavrado um Auto de Infração, é lavrada Notificação Fiscal, ou o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, ou o Auto de Infração não contém a assinatura da autoridade fiscal, etc.*
2. *O vício material ocorre quando diz respeito à identificação do fato, das provas, inclusive os cálculos, bem como à aplicação do direito, sobretudo implicando na falta de certeza e liquidez do crédito lançado. Ou seja, a nulidade material refere-se aos aspectos de mérito da acusação fiscal, portanto, relativos à matéria de fundo do motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável. Pois, estes elementos referem-se ao núcleo do lançamento tributário, jamais podendo se confundir com elementos periféricos afeitos a forma, ex vi do art. 142 do CTN.*

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

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

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

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

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

VOTO

Trata o julgamento, de Recurso de Ofício acerca de renovação do lançamento, cujo auto inicial, foi anulado em segunda instância na data de 19 de Janeiro de 2014, conforme prova à fl. 415, em virtude do lançamento original conter 7 distintas infrações em apenas uma, tais como apuração de saídas tributadas como não tributadas, crédito fiscal indevido, falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, usufruto irregular de benefício fiscal, erro na aplicação de alíquota, etc.

Conforme se comprova no lançamento, os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2008 e 2009, e o auto foi lavrado em 30/03/2017, portanto mais de 9 anos distante das ocorrências, e a impugnação pediu pela decadência do auto de infração, visto que a anulação do auto anterior e que deu motivo à renovação do procedimento, ocorreu, alegadamente, por vício material e não formal, e portanto seria inaplicável o inciso II do art. 173 do CTN, em que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito, extinguindo-se 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a

decisão que houver anulado por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Assim, se constatado vício formal, tendo a anulação confirmada pela segunda instância deste Conselho em 19/01/2014, a lavratura em 30/03/2017 não incorreria em decadência e o fisco poderia lançar novamente os créditos tributários dos exercícios de 2008 e 2009. Confirmado o vício material, como entendeu o julgamento recorrido, estaria configurada a decadência, e, por conseguinte, a improcedência do novo lançamento.

O acórdão recorrido acatou a decadência do direito ao lançamento efetuado no auto de infração, por conta de suposta nulidade material em auto precedente a este, havendo, portanto, um entrelaçamento de alguns dos temas mais densos da ciência jurídica – nulidade e decadência.

A distinção entre a nulidade formal e material, neste caso, constitui excelente oportunidade para amadurecimento da jurisprudência deste Conselho, já que existem diversos julgamentos que envolvem estes assuntos e que foram até citados no voto recorrido. Tal vício, no caso presente, seria material, segundo consta no voto do Relator. Vejamos em síntese, o fundamento do voto em recurso:

O vício do lançamento diz-se formal quando decorre de inobservância da forma como a autoridade efetua o lançamento em seus aspectos meramente formais. Por exemplo, quando em vez de ser lavrado um Auto de Infração, é lavrada Notificação Fiscal, ou o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, ou o Auto de Infração não contém a assinatura da autoridade fiscal, etc.

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

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

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

Pelas considerações expostas no voto recorrido, implica aceitar a ausência de condições de renovação da lavratura do auto de infração anulado anteriormente, e que resultou no presente processo administrativo fiscal - PAF, por impossibilidade de se estender o prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN, que se aplica exclusivamente às nulidades formais, e o douto Relator entendeu se tratar de vício formal, invocando erros contidos no dispositivo do CTN, art. 142. Em sendo assim, passo inicialmente a discorrer sobre os eventos que levaram a este Processo.

Há cópia da decisão do julgamento do lançamento anterior a este, da 5^a Junta de Julgamento Fiscal, que em decisão unânime acompanhou o voto do Relator Tolstoi Seara Nolasco, e encontra-se às fls. 416/442, onde é possível extrair em essência o fundamento da nulidade:

Ao contrário do que é normalmente feito em procedimentos fiscais, o autuante mesclou infrações relacionadas ao crédito de ICMS, com outras de natureza distinto, a exemplo do DIFAL, erro na apuração da base de cálculo, uso indevido de benefício fiscal, etc e consolidou todas essas infrações e abateu os saldos credores eventualmente existentes nos meses indicados na informação fiscal, lançando o tributo sobre o saldo remanescente.

O voto da Câmara que confirmou a nulidade (fls. 410/15), embora em Decisão não unânime, já que inicialmente o próprio Relator votou pela validade do lançamento e por consequência, nulidade da decisão recorrida e o seu retorno do processo à Primeira Instância para julgamento de mérito, trouxe sintética e esclarecedora posição no voto divergente e vencedor da Conselheira Evany Vieira dos Santos, que é fundamental para o deslinde da questão a ser tratada neste voto:

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 de cálculo e a infração imputada.

A ausência de demonstração da base de cálculo da infração cometida, em meu entendimento, resulta na insubsistência da autuação e deve ter vez a declaração da nulidade.

Mais uma vez, trouxe em discussão argumento relativo ao art. 142 do CTN. A distinção entre um vício formal e um vício material, em determinadas circunstâncias, não é fácil de identificar. Uma das missões da doutrina é apontar as distinções nestes casos, e o Mestre Ives Gandra da Silva Martins, facilita esta tarefa ao fazer brilhante comentário acerca do artigos 173, II, do CTN, *in verbis*:

Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência.

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). (grifo nosso)

É certo que o ilustre jurista até considera injusta a regra do art. 173, II do CTN, que permite elasticidade do prazo decadencial, em caso de nulidade formal. Contudo, a despeito da diferença entre nulidade formal e material, esta foi analisada aprimoramento por Antonio Airton Ferreira, Procurador do Tesouro Nacional, em excelente parecer em que diz o seguinte:

“O lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexequível. Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN impede que a forma prevaleça sobre o fundo.

É preciso, contudo, como sabiamente afirma o mestre Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado. 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.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa “*preservar um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado*”. Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento. (<http://www.fiscosoftware.com.br/a/kj4/normas-gerais-de-direito-tributario-lancamento-anulado-por-vicio-formal-novo-lancamento-alcance-da-norma-ctn-art-173-iidr-antonio-airton-ferreira#ixzz3JxAVG38> – consulta em 31/05/2014). (grifo nosso).

Verifico à fl. 1 do processo, na descrição da infração, a seguinte informação:

*“A crescente-se 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. Porém, estes foram ajustados, de forma a sanar os vícios que os maculavam, e que foram apontados pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa como causadores da nulidade decretada. Isto porque estes mesmos demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito pelo CONSEF, devido ao auto de infração não passar pela rigidez formal. Desta forma, em princípio, nada há 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.*

Pelo exposto, é certo que o lançamento deste PAF foi feito sem que fosse necessário ao autuante refazer totalmente o procedimento (voltar ao contribuinte, intimá-lo a entregar os documentos fiscais-contábeis, fazer análise documental, executar roteiros de auditoria, etc.) apenas, acentuo,

efetuou novamente o lançamento com a mesma documentação probatória, eliminando os vícios apontados no julgamento que anulou o lançamento.

É bem verdade que o montante do crédito tributário atual diverge do auto anterior. Primeiro, porque as 2 infrações foram separadas das demais, que foram lançadas em outros autos, e segundo, por conta de correções que o novo autuante promoveu, fato comum mesmo dentro de um processo em julgamento, em que se detecta erros e manda-se corrigir; no caso, o novo autuante poderia até mesmo ter deixado os mesmos demonstrativos, a serem corrigidos em diligência, contudo, se antecipou e corrigiu desde o início da renovação do lançamento, eventuais erros que constatou de imediato.

Repto aqui que o novo lançamento apenas confirmou algo sabido, porém contaminado por vícios que ensejaram a nulidade o que se coaduna com os ensinamentos do mestre Ives Gandra, que é crítico inclusive da elasticidade do pré decadencial, mesmo por vício formal. É preciso, contudo, como sabiamente afirma o mestre Ives Gandra, *que esse direito esteja previamente qualificado*.

Assim, poderia apenas com base nestes argumentos, sustentar que houve um vício formal no lançamento precedente, dado a inexistência da necessidade de uma nova auditoria, imprescindível para apuração de erros materiais, visto que só é possível a correção de erro decorrente de vício material mediante nova análise documental, verificando o descumprimento de incidência da regra matriz, essencial para identificação de vício material, e neste caso, o autuante apenas lavrou outro auto de infração, apoiada nos mesmos demonstrativos da lavratura anterior.

No auto anterior, sabe-se lá por quais razões, o autuante perdeu-se de modo incompreensível, enumerando diversas infrações em uma única, embora tenha apresentado demonstrativos, que o novo lançamento trouxe para este auto, sem sequer inaugurar novo procedimento a partir de uma nova fiscalização.

Repto, apenas pegou o demonstrativo, fez alguns ajustes onde viu erros, e fez o lançamento em duas infrações – a primeira, recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício fiscal da redução da base de cálculo, uma por saídas de mercadorias com benefício de redução de base de cálculo, por motivos de destinatários não inscritos, inaptos, baixados ou cancelados no CAD-ICMS, e a outra, também em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, contudo, envolvendo compostos lácteos, em vez do leite em pó.

Estas mesmas descrições constam do auto anterior, conforme se verifica à fl. 410/11. Contudo naquela oportunidade, além desta descrição, o autuante acrescentou várias infrações, que podem até ter sido detectadas, contudo, totalmente inviável de serem apreciadas, já que a descrição múltipla até cerceia a defesa do autuado, e não condiz com o princípio da individualidade das infrações. Contudo, não se pode negar que as infrações deste auto, estão presente naquele outro, inclusive em primeiro plano, e só depois aparece o “rosário de infrações”. Inclusive, conforme veremos ao final deste voto, outros autos foram lavrados com as citadas infrações em separado.

Inclusive, quando do julgamento pela 2ª CJF, o Relator, Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, em voto vencido, até defendeu a validade do lançamento, rejeitou a nulidade, exatamente por entender que embora reconhecesse que o autuante enumerou diversos ilícitos, que a Junta deveria ter determinado o expurgo, na infração 1, de valores relativos às demais imputações feitas, preservando a infração que consta na descrição da infração 1 - recolhimento a menos do ICMS em razão de utilização indevida de redução da base de cálculo.

Longe de defender a validade do lançamento anterior, pois entendo que a NULIDADE era de clareza solar – impossível dar encaminhamento um auto de infração com erros tão grosseiros, que depõe contra os mais elementares princípios do processo tributário. Fiz a menção do voto vencido acima, apenas para realçar que os elementos que compõem o atual lançamento estavam naquele processo, e o Relator, por equívoco, entendeu ser passível de correção, mediante expurgo das demais infrações, pois é certo que estavam em demonstrativos individualizados.

Daí a razão pela qual novo lançamento, sequer foi necessário um novo procedimento fiscalizatório, mas tão somente aproveitar as peças do lançamento anterior, expurgando-se os demonstrativos referentes a outras infrações.

Reconheço que, grosso modo, a priori, tal situação como bem fundamentada no voto recorrido, nos reporta a um vício material, que deu a fundamentação para a improcedência desta lide, no voto do Relator, que no penúltimo parágrafo do seu voto diz que o lançamento “*oculta uma informação indispensável à compreensão do lançamento, malferindo o art. 142, portanto no âmago da materialidade da acusação fiscal, tornando-a incerta em seu montante integral.*”

Vejamos o conteúdo do art. 142 do CTN, que fundamenta o voto recorrido, como sendo cometido um erro material:

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

Ou seja, a partir de uma incerteza do montante do tributo devido, o Relator entendeu que houve nulidade material, embora neste particular, eu até entendo que a questão principal não diz respeito ao montante integral, já que sequer foi apreciado o mérito e verificado o cálculo do montante, mas em verdade houve uma indefinição quanto à determinação da matéria tributável, pelo fato de se descrever um variado número de infrações na mesma descrição. Assim, embora a situação à primeira vista conduza a um erro material, uso discordar pelas razões abaixo dissecadas.

Para que não pare nenhuma dúvida quanto ao caráter formal do vício detectado no auto de infração precedente, transcrevo trecho do parecer já citado anteriormente neste voto, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional, Alisson Fabiano Estrela Bonfim, disponível no sítio da PGFN, que em 31/05/2014, emitiu o PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014, que trata de uma questão equiparada à esta lide (dúvida entre nulidade formal e material), e faz uma minuciosa e brilhante distinção entre vício formal e material, para o caso de erro na identificação do sujeito passivo, elencado pela doutrina como parte do núcleo do lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, mesmo artigo em que se fundamentou o presente voto recorrido, pela indefinição do *montante integral*.

Em virtude de não ser uma situação idêntica ao deste caso, mas análoga, a transcrição do parecer está entremeada por comentários deste Relator, que faz as devidas comparações com o caso desta lide; alguns trechos foram suprimidos, com o devido cuidado de não prejudicar o entendimento do seu conteúdo, apenas com o intuito de diminuir a extensão deste voto.

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

Trata-se de Processo Administrativo (PA) autuado sob o nº 15372.000388/2009-34, oriundo da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região – PRFN/3, no qual se discute se o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, por ocasião do lançamento, caracteriza víncio formal ou material para fins de aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

No presente processo, embora a lide a não se refira a uma falha na identificação do sujeito

passivo no auto precedente, é certo que a razão para a decretação da nulidade do lançamento anterior, decorreu também da ausência de cumprimento de regra que também integra o mandamento do art. 142 do CTN, neste caso, a verdadeira ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, já que o autuante no primeiro auto enumerou 7 infrações, não sendo a priori, possível identificar o que estava sendo cobrado, e foi inegável o cerceamento de defesa, resultando em nulidade,

Logo no início do parecer, constata-se na ementa, que o parecerista **admite a caracterização de vício tanto formal quanto material nos elementos normativos do art. 142** (fato gerador, determinação da matéria tributável, montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo), ou seja, que não é possível se tratar as exigências legais do artigo 142 de forma linear, atribuindo-se de imediato nulidade material, mas devendo cada situação ser particularizada, exigindo-se exegese do caso *in concreto*.

O termo “lançamento” é utilizado pelo CTN ora como procedimento administrativo (art. 142), ora como ato (art. 150, caput). Na primeira acepção, pode ser compreendido como o “caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento”. Já na segunda, significa o “produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento. Embora possamos, de fato, encarar o lançamento sob ambas as perspectivas, por se tratar de uma categoria jurídico-positiva e não lógico-jurídica não podemos olvidar que ato e procedimento não se confundem. Com efeito, o lançamento pode, efetivamente, ser precedido por procedimentos preparatórios ou sucedido por procedimentos revisionais, mas não necessariamente, pois é perfeitamente possível que o Fisco já disponha dos elementos necessários ao lançamento e, assim, prescinda de um procedimento prévio. Da mesma forma, há a possibilidade de o contribuinte não se insurgir contra o lançamento levado a efeito contra si, o que descarta a exigência de um procedimento revisional.

Neste caso, repete o ensinamento no qual o mestre Ives Gandra Martins que tão brilhantemente distinguiu o vício do material, a partir de fato consequente da nulidade. **Se, para revisar o lançamento, o autuante tiver a necessidade de apurar novamente os fatos, a nulidade obviamente ocorreu por vício material, mas se o autuante apenas refaz instrumentalmente o lançamento, sem executar qualquer roteiro, então o vício que anulou o lançamento foi de natureza formal.**

Daí o porquê de considerarmos tecnicamente mais adequado o enquadramento do lançamento como ato administrativo, o que, inclusive, se revela de grande valia para solucionar questões como a que ora se apresenta, em razão da possibilidade de aplicação do regime próprio desta categoria jurídica

Caio Mário da Silva Pereira, por seu turno, assinala que o “erro de fato” se verifica “quando o agente, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias, age de um modo que não seria a sua vontade, se conhecesse a verdadeira situação [...]”

Por outro lado, o “erro de direito”, pontifica Washington de Barros Monteiro, não consiste apenas na ignorância da norma, mas também no seu falso conhecimento e na sua interpretação errônea (...)

Em suma: o “erro de direito” reside no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valorização jurídica dos fatos; já o “erro de fato” recai sobre as circunstâncias do caso em exame, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento.(...)

O “erro de direito” pode gerar uma “mera irregularidade”, perfeitamente corrigível, ou mesmo um “vício material”, que é insanável, ocasionando a anulação do lançamento. Nesse caso, não se permite ao Fisco a realização de um novo lançamento sobre os mesmos fatos ocorridos.

Noutro giro, o “erro de fato” pode também desaguar numa “mera irregularidade” ou, em casos mais graves, num vício formal, que será sanável ou insanável, a depender do comprometimento do direito de defesa do contribuinte.

Uma vez anulado o lançamento por vício formal, não apenas se admite que a Fazenda Pública constitua novamente o crédito tributário como também lhe é integralmente restituído o prazo decadencial para tanto, por influxo do inciso II do art. 173 do CTN.

Vistas essas noções teóricas – que reputamos fundamentais para perfeita compreensão da matéria e das conclusões que se seguirão -, passemos, doravante, a enfrentar o questionamento que motiva a elaboração da presente manifestação, qual seja: o erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, quando do lançamento, caracteriza vício formal ou material para fins de aplicação do art. 173, II, do CTN?

Com efeito, o equívoco na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra, de sorte que somente a análise do caso concreto trará a resposta.(...)

Não obstante, pensamos que se o erro se der na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, teremos um típico “erro de direito”, já que o vício deriva da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. (...)

Por outro lado, se o equívoco residir na “identificação formal”, o erro será dito “de fato”, eis que defluirá da incorreção de dados fáticos, cuja existência era desconhecida pela autoridade administrativa ou de impossível comprovação à época da constituição do crédito tributário, ou, ainda, inconsistências relacionadas à qualificação do autuado. É o caso do equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária à época da ocorrência do fato gerador, ou do erro no número do CPF do autuado.

Nesse passo, mostra-se irretocável o raciocínio jurídico expendido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF no Acórdão nº 1201000.871, proferido nos autos do PA nº 13116.001419/200112, cuja ementa restou assim redigida:

“ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NATUREZA DO VÍCIO.O erro na identificação do sujeito passivo tem a natureza de vício material nos casos em que tiver origem em erro de direito, e não em erro de fato, cometido no ato administrativo do lançamento.”(Acórdão nº 1201000.871 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12 de setembro de 2013).

Nas palavras do Relator, Conselheiro Marcelo Cuba Netto:”Pois bem, a meu ver só existem duas hipóteses possíveis que dariam causa a erro na identificação do sujeito passivo.A primeira advém de erro de fato. Ocorre quando a autoridade fiscal, inadvertidamente, identifica no auto de infração como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa diversa daquela em face da qual pretendia realizar o lançamento. Por exemplo, pretendia constituir o crédito tributário em face de Fulano da Silva, mas erroneamente lavrou o auto de infração contra Beltrano de Souza, pessoa que alheia ao procedimento fiscal.

Nessa hipótese o erro na identificação do sujeito passivo dá causa à nulidade do lançamento por vício formal, haja vista a existência de erro de fato no cumprimento do disposto no art. 10 do Decreto 70.235/72.

A segunda hipótese advém de erro de direito. Ocorre quando a autoridade fiscal constitui o crédito tributário em face de pessoa que, a seu juízo, é o sujeito passivo da obrigação tributária, mas que, de acordo com as regras de direito aplicáveis, o sujeito passivo é pessoa diversa, que a auditoria sabia ou deveria saber existir.(grifo nosso). Essa segunda hipótese, ao contrário da primeira, dá lugar à nulidade do lançamento por vício material.”(...)

No âmbito do ICMS, um exemplo típico de erro na identificação jurídica do sujeito passivo, ocorre nas operações submetidas ao regime de substituição tributária. Nestes casos o contribuinte substituto, ao vender a mercadoria para outro contribuinte, o substituído, torna-se o responsável legal pelo recolhimento do tributo, como no caso das montadoras que quando vendem automóveis para as concessionárias, retém por substituição o tributo devido pela operação e repassa ao estado de destino.

No entanto, por meio de mandado de segurança, acontece do contribuinte substituído (no exemplo citado, uma concessionária) obter a suspensão da retenção do imposto por substituição, e a montadora de veículos, o contribuinte substituto, vê-se obrigado por força de decisão judicial, a não fazer a retenção.

Após eventual julgamento de mérito, ou a queda do mandado de segurança, o autuante, entendendo que sujeito o passivo continua a ser o substituto tributário, lança indevidamente o imposto contra ele (montadora), considerando que o contribuinte substituto continua com a obrigação de recolher o imposto, conforme dita a regra matriz da substituição tributária, quando em verdade, o sujeito passivo da relação nesta situação, é o contribuinte substituído, pois o mandado de segurança ao suspender a retenção do tributo, deixa com o impetrante a justa responsabilidade pelo pagamento do imposto, eximindo o substituto tributário da responsabilidade em recolher o tributo.

Assim, ao lançar de ofício o imposto devido contra a montadora de automóveis, o autuante estaria a praticar um erro material, de direito, ao confundi-lo como devedor da obrigação tributária.

Situação completamente diferente ocorre, se o autuante, ao fiscalizar o contribuinte substituído

(concessionárias) que possui duas inscrições, e sabendo ser este o devedor após suspensão do mandado de segurança, ao lançar o imposto no auto de infração, comete um erro ao digitar a inscrição, colocando uma outra loja ou filial, que não recebeu quaisquer automóveis com suspensão da retenção do imposto pelo contribuinte substituto. Neste caso, embora tenha errado na identificação do sujeito passivo, o autuante não cometeu erro material mas apenas formal, decorrente de um mero erro de fato, e portanto, aplica-se a regra do art. 173, II do CTN, quanto à decadência..

Prosseguindo na análise do parecer:

Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matrize de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.(grifo nosso)

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

Diante do exposto, entendemos que o erro na identificação do sujeito passivo, por ocasião do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria se enquadra. Se o equívoco se der na "identificação material ou substancial" (art. 142 do CTN), haverá um "erro de direito", que acarretará um vício de cunho "material".

Por outro lado, se o equívoco residir na "identificação formal ou instrumental" (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será "formal", eis que decorrente de "erro de fato", hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. É o parecer, ora submetido à douta consideração superior.

Assim, após encerramento de tão lúcido parecer, creio que fica evidenciado, que mesmo nos casos em que se trata de descumprimento de mandamento do art. 142, automaticamente não está a se cometer erro caracterizado como vício formal ou material, como no caso da identificação do sujeito passivo. É preciso analisar o caso concreto à luz da norma.

No caso desta lide, creio que a situação se torna ainda mais clara, por conta de que a autuação utilizou dos mesmos demonstrativos, isto porque, ao que parece, o autuante no primeiro processo, se perdeu em divagações quanto à descrição da infração, imputando descrições de outros fatos tributáveis e anexou demonstrativos destas infrações. Contudo, é certo que o demonstrativo e a descrição da infração pertinente a este auto, já constava no anterior, sendo apenas separado e colocado neste novo lançamento.

Ou por outra, nos dizeres do ex-auditor fiscal do Tesouro Nacional, Antônio Airton Ferreira: “É preciso, contudo, como sabiamente afirma o mestre Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado. 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.”

Com efeito, como consagrado no parecer, 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.

Contudo, não vislumbro neste processo quaisquer intimações, esclarecimentos ou novos documentos tendentes a se apurar a matéria tributável, o que denotaria sem dúvida um vício material. Logo, o que aflora aqui é um vício formal, mediante meros reparos no demonstrativo que já existia no lançamento anterior e na descrição do fato gerador, que já existia no outro auto,

conquanto misturada a outras descrições de infrações.

Acolho a diferenciação proposta pelo Mestre Ives Gandra Martins e corroborada em análise de um Auditor do Tesouro Nacional, que serve exatamente ao propósito de diferenciar a nulidade decorrente de vício formal ou material, e que perfeitamente se aplica ao julgamento pois haveria necessidade de nova ação fiscal, mas que não se aplica ao julgamento do auto precedente, que apenas renovou a formalização do lançamento por meio de novo auto de infração.

É possível verificar inclusive que além deste, outros autos de infração do mesmo contribuinte, foram lavrados para lançar os créditos fiscais que estavam condensados em única infração, no lançamento previamente anulado, inclusive tendo passado pelo crivo desta segunda câmara, como é o caso da ementa abaixo transcrita, em que também se deu provimento ao recurso de ofício, já que também, assim como este, o auto de infração foi julgado improcedente, em virtude do equivocado entendimento de vício material, na primeira instância deste conselho:

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0005/17-8 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA. RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0155-01/17 ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/03/2019 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF Nº 0028-12/19 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. a.1) ALÍQUOTA SUPERIOR. a.2) PERCENTUAL SUPERIOR À REDUÇÃO APLICADA. Tendo sido anulado o lançamento anterior com base em vício procedural, devidamente fundamentado em violação à norma insculpida no art. 18, inciso IV do RPAF, é forçoso admitir que recomeça a fluir, do zero, o prazo para feitura de novo lançamento. Afastada a alegação de decadência. Infrações caracterizadas. Recurso PROVÍDO. Auto de infração Procedente. Decisão unânime.

Vejamos parte dos fundamentos do acórdão acima citado:

Assim, o desate da questão passa pelo exame da decisão contida no Acórdão CJF nº 0017-12/15, bem como na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material. Examinando o acórdão citado e a fundamentação do voto vencedor, é possível constatar que a decisão da 2ª CJF foi motivada pelo fato de que o lançamento englobou, em um só tipo infracional, várias condutas distintas, conforme se depreende da leitura do acórdão citado (cuja cópia se encontra às folhas 13/14 do processo), abaixo reproduzido.

“... 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 insubstância da autuação fiscal.

Assim, deve ter vez a declaração da nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, in verbis: “Art. 18. São nulos: I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente; II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa; III - as decisões não fundamentadas; IV - o lançamento de ofício: a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; b) em que se configure ilegitimidade passiva.”

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

De acordo com a decisão citada, o vício consistiu no erro procedural que acabou por gerar incompREENSÃO no lançamento, com a mistura de condutas variadas em um único tipo legal. A norma violada foi, assim, aquela decorrente de regra disposta no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, conforme trecho em destaque acima.

Sendo assim, a conclusão a que chegamos é, portanto, de que a norma violada não guarda relação com o conteúdo da matéria exigida, mas com aspectos relativos à formalização do crédito tributário, já que nenhuma conclusão foi firmada com respeito à pertinência da exigência tributária.

Consequentemente, é forçoso admitir que estamos em face de um vício de natureza formal, o que desencadearia a reabertura do prazo decadencial, ab initio. Esse é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, defendido em sua obra Decadência e Prescrição no Direito Tributário (p. 123), conforme trecho destacado abaixo.

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

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

Por conseguinte, sendo de natureza formal o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que a renovação do lançamento poderia ter sido efetuada até 2020, devendo ser afastada a decretação de decadência contida na decisão recorrida. Diante do exposto, entendo que merece ser reformada a decisão de piso, de forma a conferir plena validade ao ato praticado pela fiscalização.

Merece especial atenção este voto do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, que se fundamenta no fato de que o auto anterior foi anulado porquanto “a norma violada foi, assim, aquela decorrente de regra disposta no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF”, e ainda confirma seu entendimento com base em doutrina do Mestre Marco Diniz de Santi que diz **“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”**.

Ora, este foi o mesmo argumento do parecer do Procurador ALISSON FABIANO ESTRELA BONFIM, quando finaliza dizendo que. *Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), haverá um “erro de direito”, que acarretará um vício de cunho “material”. Por outro lado, se o equívoco residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que decorrente de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II do CTN.*

O Decreto nº 70.235/72 acima citado é o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal Federal, RPAF Federal, e o processo anterior que deu origem a este, foi anulado por descumprimento do art. 18 do RPAF Estadual. Em suma, em ambos os casos, o desta lide, e o do parecer supracitado, a nulidade decorreu de descumprimento de preceito do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sem interferência da norma individual e concreta ou substancial, e, portanto é claramente um vício formal, conforme segue:

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.*

O auto foi julgado NULO com base no art. 18 do RPAF, por infringir os incisos II e IV, a, já que a multiplicidade de infrações, embora descritas, estavam condensadas em única infração, o que

dificulta obviamente além da defesa, atinge também os elementos do lançamento, mas não exatamente no grau do art. 142 do CTN que trata de elementos substanciais. Assim é que, se fosse necessário refiscalizar o contribuinte para se obter a verdadeira base de cálculo, estaria aí sim, incorrendo em nulidade por falta dos elementos contidos no art. 142, mas seguramente não foi este o caso.

Em resumo, não consigo encontrar a justificativa para considerar que o lançamento em exame seja decorrente de uma nova ação fiscal, sem que tenha havido sequer um dos atos preparatórios para se proceder a uma ação fiscal como termo de início, termo de arrecadação de documentos, aplicação de roteiros de auditoria, papéis de trabalho, produção de provas, etc, quando existiu apenas o ato final, que se consubstancia exatamente na renovação da lavratura para correção de erro formal – **exatamente o instrumento jurídico no qual o estado comunica ao contribuinte que foi lançado o imposto, pois todos, absolutamente todos os elementos que caracterizam este novo lançamento, foram aproveitados do auto anterior, o que caracteriza erro formal do lançamento anterior.**

Assim, pelo exposto, voto pela validade do presente lançamento, denegando a decadência e a improcedência declarada em primeira instância.

Quanto à pertinência da exigência tributária, verifico que o Recorrente apresentou impugnação às fls.367/86, onde pede pela nulidade em virtude de víncio material, que foi abordado no início deste julgamento, dando provimento ao recurso de ofício.

Quanto às questões de fato, nada apresenta em contrário, admitindo tacitamente a ocorrência dos fatos que originaram o lançamento. Entendo que o julgamento de piso ao declarar a nulidade, realizou julgamento de mérito, pois sequer há julgamento de questões fáticas a serem analisadas.

Consultando o CD às fls. 14, constato que há a lista das notas fiscais com o crédito indevido do ICMS e que não foram contestadas pela impugnação. Nos termos do art. 140 do RPAF, *o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

Do exposto, dou PROVIMENTO ao presente recurso para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração. Considerando que a presente decisão, reforma no mérito, o Acórdão de piso, pode o sujeito passivo, dispor de mais elementos que possam vir a elidir o lançamento, manejar o pedido de reconsideração, previsto no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Senhor Relator, a quem saúdo pela usual (embora invulgar) erudição na exposição das ideias, para divergir. Parece-me que escaparam ao Nobre Conselheiro algumas circunstâncias relevantes para a precisa caracterização da natureza do víncio que inquinou o primeiro lançamento atinente aos fatos que originaram este lançamento.

A tese do Senhor Relator foi adotada a partir do trabalho de Procurador da Fazenda Nacional (que afirma disponível no site da PGFN) e cuja ementa transcreve, assenta-se na premissa de que não se pode afirmar aprioristicamente (ali no parecer utilizado como paradigma) que todo ou qualquer erro quanto à pessoa do sujeito passivo é, necessariamente, um víncio de elemento essencial (e não-formal) do ato administrativo de lançamento tributário, portanto passível de aplicação da regra que se extrai do art. 173, inciso II, do CTN. Dito de outro modo: as circunstâncias do caso concreto podem conduzir a que se afirme que um erro, concernente à identificação do sujeito passivo no ato de exteriorização do lançamento tributário, pode ser ou um víncio formal (ex.: a identificação formal ou instrumental, e o parecerista exemplifica com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72); ou um víncio material (a identificação material ou substancial, e o parecerista exemplifica com art. 142 do CTN).

Infelizmente, o referido parecer não se encontra disponível no sítio da PGFN, dentre os pareceres

editados em 2014 e aprovados pelo Sr. Ministro da Fazenda (acessei o site <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2014-1/2014> em 27/08/2019). Assim, não pude me valer de fonte oficial para melhor compreender o que disse o parecerista, mas colho que o Senhor Relator impressionou-se com a observação de que se o fisco já dispõe de todos os elementos necessários para o lançamento, quando da reedição do ato agora com o expurgo do vício que anulara o primeiro, estar-se-ia diante de vício formal. Dito de outro modo: se a atividade do Autuante, para retificar o vício do lançamento anulado, prescindir de colheita de outros elementos probatórios, se se valer dos mesmos cálculos e valores, enfim, se se limitar apenas a sanar vícios (diria eu) na exposição da motivação de seu ato, então se estaria diante de um vício formal. Assim, entendeu o Senhor Relator, foi o que se operou na circunstância concreta.

Ademais, para além dessa conclusão, entendeu o Senhor Relator, com esteio em recente precedente desta mesma 2ª CJF (Acórdão CJF nº 0028-12/19), a envolver o mesmo Sujeito Passivo e em auto de infração derivado do mesmo auto de infração anulado por meio dos Acórdãos JJF nº 0200.05/14 e CJF nº 0017-12/15, que esta Câmara poderia diretamente superar a objeção de decadência (acolhida pela 2ª JJF quando da prolação do Acórdão nº 0014-05/18) e examinar diretamente o mérito, sem prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, já que o autuado não teria deduzido defesa de mérito, “*admitindo tacitamente a ocorrência dos fatos que originaram o lançamento*”, conforme averbou acima. Por isso, decretou a procedência da autuação.

Pois bem, Nobre Pares, ouso discordar de ambas as conclusões e das premissas em que se sustentam. É o que passo a expor.

Com o Nobre Relator comungo do entendimento de que diferenciar “vício formal” (como assentado no art. 173, inciso II, do CTN) de outros vícios (que se digam “vícios substanciais”, ou “materiais”, a lei sequer os enuncia) é matéria ao mesmo tempo corriqueira e tormentosa.

Penso que o melhor modo de iniciarmos o exame é tentar compreender historicamente o que desejou o legislador quando enunciou a expressão. Constata-se que a mesma consta da redação originária do art. 138 do Projeto nº 4.834, de 1954, conforme publicado no Diário do Congresso Nacional, edição de 07/07/1954:

Art. 138. O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de 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 nossos)

É de ver-se, pois, que a menção à expressão “vício formal” já estava presente quando ainda sequer se escrevia sobre Direito Tributário no Brasil como disciplina jurídica “autônoma”. Seus preceitos eram estudados juntamente com as disciplinas do Direito Administrativo.

Portanto, é nas formas do Direito Administrativo que se deve valer o intérprete para inquirir sobre as origens de quais seriam as modalidades de vício do ato constitutivo do crédito tributário (é dizer, o ato administrativo, praticado pela autoridade administrativa, ao enunciar o lançamento tributário). É na teoria dos elementos (ou requisitos), dos vícios e das nulidades do ato administrativo que reside o cabedal dogmático apto a influenciar o legislador do CTN.

Não há dificuldade em se aceitar, como assentado na doutrina desde pelo menos a edição da Lei da Ação Popular (Lei nº 4.717, de 29/06/1965 – ver art. 2º), que são cinco os elementos do ato administrativo (e, por extensão, cinco são as modalidades de vício do ato): sujeito, forma, objeto, motivo, finalidade (ver, por exemplo: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, 29. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 245; MARINELA, Fernanda, *Direito Administrativo*, 10. ed, São Paulo: Saraiva, 2016, p. 327). Ora, se se admitir que o ato de lançamento segue as formas do Direito Administrativo, e é (em uma de suas acepções, é verdade, mas a que por ora interessa, em sua dimensão estática) um

“ato administrativo”, admitir-se-iam vícios naquelas cinco modalidades: vícios de competência, vícios de forma, vícios de objeto, vícios de motivo, e vícios de finalidade.

Cumpre uma observação: é que a motivação (a externalização do ato) é diuturnamente havida como uma questão de forma. Ou seja, a enunciação dos motivos (e demais elementos do ato), segundo os requisitos aventados na legislação, diz respeito à forma (prescrita em lei), de modo que o descumprimento dessa forma geraria, em princípio, um vício de forma.

Contudo, essas considerações ainda são insatisfatórias. É que na motivação (um aspecto da forma do ato administrativo, como ele se exterioriza e deveria se exteriorizar para ser considerado válido) evidenciam-se os demais elementos do ato. Um vício evidenciado na motivação pode ser um vício de algum outro elemento do ato (por hipótese, o objeto), ou um vício de forma. Uso como exemplo o mesmo do parecer referido pelo Senhor Relator: se o agente fiscal identifica pessoa A como sujeito passivo, pois tem certa percepção de que fatos F ocorreram, a ensejar a incidência da norma N, mas na verdade operou em erro de fato, viciado está o objeto (o objeto do ato de lançamento é certificar uma relação obrigacional surgida); se, contudo, acertou em A, F e N, mas não preencheu todos os elementos que a lei de regência da edição do lançamento prescrevem para uma precisa identificação do sujeito passivo, há certamente um vício na forma – a motivação foi viciada. Em alguns casos, vício sanável, superável, e o ato pode ser convalidado no custo do Processo Administrativo Fiscal.

É verdade que o esforço no procedimento de reedição do lançamento pode ser um índice de que o agente fiscal apenas procedeu a uma retificação da motivação (editando um novo ato expurgado do vício formal). Entretanto, e isto parece evidente, sempre que se puder definir que o vício expurgado diz respeito a qualquer um daqueles outros elementos (objeto, finalidade, motivo, competência) que não a forma, por menor que seja o trabalho desempenhado no refazimento do ato (administrativo) de lançamento, estar-se-á diante de um vício que não se relaciona exclusivamente à forma.

Portanto, a melhor maneira de se aferir a natureza do vício (se exclusivamente formal, ou não) não é avaliar o trabalho empreendido por quem reedita o ato viciado, mas sim avaliar os motivos da decisão que decretou a nulidade do ato.

Nesse sentido, voltemo-nos àqueles acórdãos em que foram julgados o primeiro auto de infração. Transcrevo algumas passagens:

Para as demais imputações é inaplicável a metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, visto que os débitos apurados não são compensáveis com possíveis créditos existentes na corrente fiscal do contribuinte. Isso por diversas razões:

a) juntamente com o lançamento vinculado ao descumprimento da obrigação principal há também o lançamento da penalidade, que tem por base imponível o imposto que deixou de ser recolhido e que seria sensivelmente reduzido com a compensação de créditos existente na conta corrente fiscal;

b) a lei não autoriza o autuante a fazer auto compensações de créditos tributários em A.I, situação somente conferida ao contribuinte através de processo próprio e autônomo, sujeito à análise e diliação probatória específica, a exemplo do que ocorre com processo de restituição de indébito, previsto nos arts.73 a 89 do RPAF/99.

c) a contagem do prazo de início da decadência dos créditos tributários poderiam alterados em função da forma com o fisco viesse a lavrar o AI: considerando que todas as omissões fossem passíveis de compensação na c/c fiscal do ICMS, o contribuinte poderia invocar a aplicação, para todo e qualquer caso, do art. 150, § 4º, afastando-se a possibilidade de incidência do art. 173, I, ou seja, todas as omissões de pagamento seriam unificadas é um única imputação: falta de recolhimento ou recolhimento a menor apurada na escrita fiscal do sujeito passivo (início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência de um único fato gerador: falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS).

Observo que poderíamos elencar outras repercussões desfavoráveis aos interesses da Fazenda Pública, para afastar a validade da metodologia de apuração do imposto adotada pelo autuante no presente Auto de Infração.

Não vislumbro sequer a possibilidade de aproveitar as imputações de creditamento indevido, com utilização a maior ou irregular, posto que a acusação originária constante do A.I é de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração dos imposto, a partir de levantamento fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009. Se

constada a situação de creditamento sem repercussão seria aplicável ao caso multa; por sua vez, se verificada repercussão financeira em desfavor do Estado exigível o imposto. As duas situações não foram separadas no A.I, de forma líquida e segmentada. Ao contrário do que normalmente é feito nos procedimentos fiscais, o autuante mesclou com essas infrações, relacionadas ao crédito de ICMS, outras de natureza distinta, a exemplo do DIFAL, erro na apuração da base de cálculo, uso indevido de benefício fiscal etc. Consolidou todas essas infrações e abateu os saldo credores eventualmente existentes nos meses indicados na informação fiscal, lançando o tributo sobre o saldo remanescente.

Essa metodologia é contrária à determinações da Lei e do RICMS, conforme já abordado linhas acima visto que repercute em desfavor do Estado e também por dificultar o exercício do direito de defesa e contraditório do contribuinte. (Acórdão JJF nº 0200-05/14, grifos nossos)

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 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, in verbis: [...] (Acórdão CJF nº 0017-12/15, grifos nossos)

É fácil perceber que os julgadores não estiveram preocupados tão somente com detalhes de forma tendentes a uma padronização dos atos, por exemplo (o que geraria eventualmente mera irregularidade, vício de forma convalidável no curso do PAF); ou com o atendimento pura e simplesmente da forma que tenderia a gerar melhor compreensão da acusação, viabilizando o melhor exercício do contraditório e da ampla defesa; ou com um vício na ação fiscal, a macular o ato de lançamento (situações em que se teria um vício de forma não convalidável, mas passível de reedição da ação fiscal e do ato de lançamento). Não! Os julgadores identificaram que a metodologia empregada na ação fiscalizatória era viciada por ser “contrária a determinações da Lei e do RICMS”, por não demonstrar com precisão e clareza a base de cálculo do tributo.

Portanto, o vício não está na forma do ato administrativo de lançamento tributário. O vício está no motivo, ou seja, “o fato e o fundamento jurídico que justificam a prática do ato” (MARINELA, Fernanda. Direito Administrativo..., p. 336). Se o agente da Autoridade Tributária não evidencia o fato jurídico tributário, se adota metodologias incompatíveis com a Lei, não há que se falar de um vício exclusivamente de forma, ou um vício atrelado apenas à motivação, mas sim de um vício “substancial”, ou “material”, vale dizer, de um vício no MOTIVO do ato administrativo.

Retomo o caminho empreendido no parecer citado pelo Senhor Relator: o parecerista, ao avaliar se estaria diante de um vício sobre o elemento “competência” do “ato administrativo” ou se sobre um vício formal, debruçou-se sobre os dizeres do Dec. 70.235/72 a respeito dos elementos do auto de infração. Convém que façamos o mesmo, e examinemos o art. 39 do RPAF/99 (grifos nossos):

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;

II - o dia, a hora e o local da autuação;

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

- b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;
- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;
- d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);
- e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;
- f) o total do débito levantado;

V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:

- a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;
- b) tidos como infringidos;
- c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;

VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal;

VII - a intimação para impugnação administrativa no prazo de 60 (sessenta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida;

VIII - a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa;

IX - o nome, o cadastro e a assinatura do autuante;

X - a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.

§ 1º O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

§ 3º O débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, será expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.

§ 4º O Auto de Infração poderá ser lavrado contra o contribuinte, contra o substituto tributário ou contra qualquer pessoa à qual a lei atribua a responsabilidade tributária.

A ausência de qualquer dos elementos acima, qualquer um deles, implicaria vício de forma do ato denominado pela legislação baiana de “auto de infração”. Contudo, qualquer um deles que implicasse a dificuldade de se atingir aqueles elementos mínimos que devem estar presentes em todo ou qualquer ato de lançamento (art. 142, *caput* do CTN: “(...) 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”) implicaria um vício ou de motivo (a falta de clareza apontada pelos julgadores me parece um vício de motivo), ou mesmo um vício de objeto (a identificação precisa da relação jurídica tributária e do evento naturalístico colhido como fato jurídico tributário).

Por fim, observam-se na circunstância concreta que mesmo operando sobre os mesmos papeis de trabalho, o Autuante aduz que procedeu a retificações de valores. Mais um índice que torna enfraquecida a tese do Senhor Relator, com a devida licença, e que evidencia ter sido o ato administrativo de lançamento reeditado para sanar vícios em seus motivos (e não em sua forma).

Pois bem, sou pela conclusão de que o vício que fundamentou a anulação do auto de infração não era meramente formal. Tratou-se de vício substancial/material, atinente ao motivo do ato administrativo de lançamento. Logo, inaplicável a regra do art. 173, inciso II, do CTN, donde que reconheço, com a devida licença, que nos autos operou-se a decadência.

Nada obstante, tenho ainda que examinar se concluiu acertadamente o Senhor Relator ao ultrapassar a prejudicial de decadência e já adentrar o mérito, para julgar o auto de infração procedente.

É verdade que o RPAF/99 conclama que a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deve ser alegada de uma só vez (art. 123, § 1º), consagrando o chamado princípio da concentração da defesa. Examinando os autos, observo que a defesa de fls. 367 a 386 concentra-se basicamente na tese de decadência, aduzindo ainda que o lançamento não procedeu ao enquadramento das circunstâncias no inciso VIII do art. 149 do CTN, a inviabilizar a revisão.

Penso, com a devida vênia, que a estrutura do CONSEF, em conformidade com a legislação que o rege, não é talhada para que se suprima o exame de toda a matéria de defesa por parte do órgão julgador de primeira instância. É dizer, se na Câmara se decide por afastar uma questão preliminar ou prejudicial do mérito, é essencial que se devolva ao órgão de primeiro grau a matéria não conhecida, sob pena de supressão de instâncias e cerceamento do direito de defesa.

Em síntese, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0006/17-4**, lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$286.189,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS