

PROCESSO	- A. I. N° 269200.0008/17-7
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0026-04/18
ORIGEM	- IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 14/10/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0269-12/19**

**EMENTA.** **ICMS.** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. SAÍDA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 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. Modificada a Decisão recorrida. 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 4ª JJF N° 0026-04/18 que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 17/04/2017 quando foi efetuado lançamento no valor histórico de R\$100.239,85, acrescido de multa de 60% em decorrência da seguinte infração:

*“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Contribuinte apropriou-se de crédito fiscal do ICMS nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, bem como outras com saída subsequente com redução de 100% da base de cálculo, sem previsão de manutenção de crédito. Vide demonstrativos ANEXO\_17A e 17B”. Foi aplicada multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

O autuante ainda acrescentou o seguinte detalhamento dos motivos do lançamento:

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

*Acrescente-se, ainda, que a presente autuação levou em conta os mesmos demonstrativos de débitos acostados ao anterior Auto de Infração, da lavra do Auditor Fiscal Jaldo Vaz Cotrim, já mencionado. Porém, estes foram*

ajustados, de forma a afastar os vícios que os maculam, e que foram apontados pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa como causadores da nulidade decretada. Isto porque esses mesmos demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito pelo CONSEF, devido ao Auto de Infração não passar pelo crivo da higidez formal. Desta forma, em princípio, não há nada que obste a utilização dos levantamentos fiscais originalmente executados pelo citado auditor como prova da presente autuação, considerando-se que foram afastados os motivos determinantes da nulidade da autuação anterior”.

Após impugnação, fls. 21/40 e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 95/106, a Junta de Julgamento, em decisão unânime, decidiu pela improcedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transrito:

**VOTO**

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

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

**VOTO VENCEDOR**

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

*Consoante se verifica do auto de infração, o auditor fiscal autuante optou por incluir em um único lançamento 7 (sete) distintas infrações de ICMS, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, incluindo: ausência ou insuficiência de recolhimento do imposto, aproveitamento indevido de crédito fiscal, ausência de recolhimento de DIFAL, apuração de saídas tributáveis como não tributáveis, dentre outras.*

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

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

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

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

*(...)*

*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 277992.0402/12-7.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### “VOTO

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

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

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

REsp 1082600 / PR

RECURSO ESPECIAL - 2008/0185333-7

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

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

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

1. A decadência, por ser matéria de ordem pública, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de ofício. Precedentes.
2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.
3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.
4. Recurso especial conhecido em parte e provido.

AgRg no Ag 939714 / RS

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

MIN. ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA

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

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

1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do Recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.
2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas ex officio, por ser matéria de ordem pública. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).
3. Hipótese em que se conheceu do Recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento ex officio da decadência.
4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.
5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.
6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN.
7. O julgamento do Recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.
8. Agrado regimental provido para prover em parte o Recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.

REsp 755275 / PR

**RECURSO ESPECIAL - 2005/0089520-0**

MIN. DENISE ARRUDA - PRIMEIRA TURMA

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

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

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

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.
2. Não obstante serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade naquelas situações em que não se fazem necessárias dilações probatórias, e em que as questões possam ser conhecidas de ofício

*pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.*

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

*4. Recurso especial desprovido.*

*RMS 22439 / RS*

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

*MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12. Recurso ordinário não provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 – O Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula 3ª, ao se referir às operações interestaduais, prescreve que a base de cálculo é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente e, na

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

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

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

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

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

Citamos como exemplo os dados abaixo:

DATA DE EMISSÃO	NÚMERO N.FISCAL	FINALIDADE	FLS. PAF	VALOR CALCULADO	VALOR REPASSADO	DIFERENÇA APURADA
03/04/2003	368809	Consumo	420	13.071,98	8.102,78	4.969,20
03/04/2003	368815	Consumo	421	7.971,18	4.940,79	3.030,39
04/04/2003	368955	Revenda	424	3.066,21	3.009,57	56,64
04/04/2003	368916	Consumo	425	3.426,38	2.775,31	651,07
04/06/2003	378103	Consumo	440	10.885,77	7.313,58	3.572,19
09/07/2003	383301	Consumo	446	3.654,72	3.033,33	621,39

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

#### ICMS ST CALCULADO TOTAL

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

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

2 - Recuperação financeira opera-se com o preenchimento correto do Anexo III. O Convênio ICMS 03/99

estabelece os mecanismos de repasse, resarcimento e complementação do valor do imposto.

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

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

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

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

1. no item 1 o auditor confirmou que efetivamente o cálculo do imposto deve ser diferenciado em função do tipo de destinatário; mas, no entanto, contradizendo a sua primeira afirmação, frisou que a fiscalização trabalhou apenas as diferenças apuradas, sem explicar como foi realizado o cálculo para concluir que há diferença e como foi calculada a MVA em cada caso;
2. o auditor só fez afirmar que efetivamente não foi levada em consideração a diferença de cálculo para cada destinatário e frisou que o valor apurado independe de contribuinte e que foram apurados, “pasmem, através de amostragem!”;
3. além disso afirma que, o diligente, que não levou em consideração o destinatário para cálculo da MVA, também não esclareceu qual a base de cálculo utilizada para se concluir como constatou o pagamento do ICMS-ST a menor;
4. resta evidente a falta de transparência e liquidez do crédito guerreado, fato que fere de morte os princípios da ampla defesa e o contraditório, tornando-o efetivamente inexigível;
5. no item 2 resta inexplicada a pergunta com relação à forma de recuperação financeira, vez que o auditor em nenhum momento soube explicar as operações existentes, os destinatários envolvidos, os cálculos utilizados em cada situação e como conseguiu, por amostragem, saber se o recorrente recolheu o ICMS-ST a menor através de uma base de cálculo de origem desconhecida;
6. quanto ao item 3, se as remessas estão amparadas pela imunidade, a inclusão do imposto no valor da operação é da refinaria por se posicionar na origem de toda a cadeia, conforme disposto no art. 11 do Convenio ICMS 03/99;
7. a resposta ao item 4 só reafirma que a fiscalização foi realizada sem um estudo apurado das operações realizadas pelo recorrente, pois, conforme afirmou o próprio auditor, a fiscalização foi feita por amostragem e apenas em relação a operações interestaduais, apesar da multiplicidade de normas que regem a matéria, bem como, da quantidade de operações realizadas com destinatários diversos e com diferentes formas de cálculo;
8. chama a atenção para a obscuridade na fiscalização, fato que se reflete nas perguntas realizadas, e não respondidas, impedindo o recorrente de exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.
9. requer a nulidade do Auto de Infração, em face dos atos administrativos desprovidos dos elementos necessários para determinar com clareza e segurança a infração, e consequentemente, que preterem o direito de defesa.

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

1. da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera presentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido;
2. as arguições de nulidades devem ser acolhidas posto que resta evidente no trabalho da diligência realizada a presença de falhas na apuração da base de cálculo, importando na imprecisão da imputação fiscal;
3. a fiscalização foi executada por amostragem, o que, sem margem de dúvida, provoca insegurança na

*fixação da base de cálculo do tributo e restringe os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;*

4. *o autuante não realizou no cálculo do tributo a essencial diferenciação em função do tipo de destinatário, o que gera mais insegurança e dúvida na caracterização da infração fiscal;*
5. *o Auto de Infração deve ser declarado nulo e imediatamente refeito pela autoridade competente a salvo de falhas relativas à fixação da base de cálculo e determinação da sujeição passiva para efeito do cálculo do ICMS-ST.*

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

*O artigo 173 do CTN prevê o seguinte:*

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

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

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

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

*“(...)*

#### *IV.7. Anulação de lançamento de ofício anterior.*

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

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

*Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Em verdade, seja adotando a nomenclatura “requisitos procedimentais”, seja utilizando a expressão “procedimento”, é importante salientar que, para a confecção do ato administrativo de lançamento tributário,*

*há normas jurídicas estabelecedoras de condutas prévias voltadas para o modo como o agente competente deve verificar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, identificar os termos da relação jurídica e como se deve operar a formalização da prescrição normativa.*

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

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

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

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

*“Art. 18. São nulos:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Quando o lançamento é anulado em virtude do reconhecimento de vício formal, tal Decisão não entra no cerne da norma individual e concreta, isto é, nada decide quanto ao cabimento ou não da imposição tributária. Apenas diz que a sua constituição não se deu com observância dos requisitos prescritos nas normas de superior hierarquia reguladoras do processo de produção normativa, e que tratam das formalidades essenciais à apuração do crédito tributário, do sujeito produtor, da notificação como garantia ao direito de defesa do particular etc.*

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

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

*Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “com que o processo se realiza em cada caso concreto” (THEODORO, Humberto, Jr. *Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro*).*

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

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

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

*“(...) Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado” (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaques acrescidos).*

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

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

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

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

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

um novo lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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. 38, 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.

Trata-se de julgamento idêntico ao do processo decorrente do auto de infração A. I. N° 269200.0006/17-4, já julgado nesta Câmara, que também teve improcedência declarada na primeira instância deste Conselho, e teve o Recurso de Ofício Provido.

Conforme se comprova no lançamento, os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2008 e 2009, e o auto foi lavrado 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, extingue-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 à 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<sup>a</sup> 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. 07/12), 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 com aprimoramento por Antonio Airton Ferreira, Procurador do Tesouro Nacional, em um excelente e virtuoso 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.fiscosoft.com.br/a/kj4/normas-gerais-de-direito-tributario-lancamento-anulado-por-vicio-formal-novo-lancamento-alcance-da-norma-ctn-art-173-ii-dr-antonio-airton-ferreira#ixzz33JxAVG38> – 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 esses mesmos demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito pelo CONSEF, devido ao auto de infração não passar pela higidez 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 e 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 7 infrações foram separadas e foram lançadas em outros autos, e segundo, por conta de correções que o novo autuante promoveu, tendo em vista a própria percepção dos erros apontados no processo originário.

Tal situação não descharacteriza a formalidade do ato, pois é 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, os erros que haviam no processo anterior e 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 prazo 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 única infração, entre as 7 que constavam no lançamento original, que estava junto a outras, como recolhimento a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício fiscal, da redução da base de cálculo, 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.

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 a infração deste auto, está presente naquele outro. Inclusive, conforme vimos no início deste voto e veremos novamente ao final outros autos foram lavrados com as citadas infrações em separado.

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 a 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 no 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, ouso discordar pelas razões abaixo dissecadas.

Para que não paire 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 vício 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 referir 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 valoração 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 o julgamento de mérito, ou a queda do mandado de segurança, o autuante, entendendo que o sujeito 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-matriz 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 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, também foram lavrados para lançar os créditos fiscais que estavam condensados em única infração, no lançamento previamente anulado, inclusive tendo passo 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. N° 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 N° 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 PROVIDO. 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 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 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 Amaral, 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 o exercício 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 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 de Ofício para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração. Considerando que a presente decisão, reforma no mérito, o Acórdão de piso, é permitido ao Sujeito Passivo, dispondo 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**

O voto vencedor do ilustre Conselheiro Relator Ildemar Landin deu PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto pela n. 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal acerca da Decisão Recorrida, para alterar a mesma no sentido de ora julgar Procedente o Auto de Infração (AI) nº 26920.0006/17-4, lavrado em 30/03/2017, por força de uma renovação fiscal proposta em julgado da 5<sup>a</sup> JJF. Vale lembrar que tal autuação refere-se a fatos geradores de 2008 e 2009.

Isto posto, peço vênia, para divergir do entendimento do e. Relator acerca da matéria em lide, que tem como fulcro a improcedência do A.I. em epígrafe, por ter sido atingido pela DECADÊNCIA. Para tal faz-se necessário fundamentar que a nulidade que ensejou a renovação fiscal foi de natureza material. Por conseguinte, tratarei de bem definir os conceitos de vício material e formal, já que o nobre Conselheiro Relator, de quem respeitosamente divirjo, entende que ocorreu

vício formal na autuação anterior que embasou a decisão da 5ª JJF e ensejou a renovação fiscal e consequente autuação julgada pela 4ª JJF e ora apreciada nesta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em sede de Recurso de Ofício, conforme já assinalado.

Assim sendo, me antecipo para expressar que estou cônscio de que o Recurso de Ofício deve ser NÃO PROVIDO, para julgar IMPROCEDENTE a autuação, acompanhando decisão exarada em primo grau, por decadência do Auto de Infração, em epígrafe.

Divirjo da 4ª JJF apenas no correto dispositivo legal para aplicar a decadência do Auto de Infração, já que a decisão de primo grau se valeu do art. 173, inciso I, do CTN. Ao meu ver, a decadência deve ser contada da data da ocorrência do fato gerador com base no que estabelece o §4º do art. 150 do CTN. Todavia, isto só reforça a tese da decadência sustentada pela decisão da 4ª JJF. Esta tese se aplica já que o vício que maculou de nulidade o Auto de Infração anterior, por decisão da 5ª JJF, foi de natureza material e não formal, consequentemente não cabe a aplicação do inciso II do art. 173 do CTN, como procedeu erroneamente o fiscal autuante.

Para tanto, passo a tecer as considerações necessárias para embasar meu voto divergente, na esteira de que o vício que ensejou a tese de nulidade foi de natureza material.

Antes de mais nada, vale enfatizar que a relação jurídico-fiscal entre o sujeito ativo e passivo tributário possuem interesses antagônicos. Porém, inegável que o sujeito passivo tem dever de pagar tributo e que cabe ao ente tributante, com base no art. 145 da Constituição Federal (CF), arrecadar o tributo, objetivando a realização dos interesses da sociedade. No entanto, estes deveres devem respeitar princípios e regras de direito constitucional e infraconstitucional. Afora que para exercer o poder de polícia, a fiscalização deve adotar procedimentos legais, vez que seus reflexos poderão ser sentidos na defesa de um processo administrativo e/ou judicial.

Como bem expresso no CTN, a ação de fiscalização de um tributo (verificação do cumprimento de obrigação tributária, quer principal ou acessória) é ato privativo, vinculado e obrigatório, da Administração Pública, ato este outorgado pela Constituição Federal, traduzindo-se em um poder-dever de agir dos entes tributantes. Em assim sendo, não pode ela agir sem obedecer aos diversos princípios constitucionais que o rege, ou seja, a oficialidade, legalidade, publicidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, à luz do art. 37 da CF/88, sob pena de resvalar em arbítrio e abuso de poder.

Segundo o jurista Hely Lopes Meirelles, através do contido na sua publicação Direito Administrativo Brasileiro – 13ª Ed. – Editora Revista dos Tribunais, 1987, a ação de fiscalização e cobrança tributária constitui-se em ato administrativo unilateral, ou seja, *“toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si próprio”*.

Desse modo sendo ato vinculado ou regrado, sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-o passível de anulação pela própria administração ou pelo judiciário, vez que pelo fato da administração fazendária ter o poder-dever acima nominado, não pode significar comportamento parcial ou desigual entre o fisco e o contribuinte.

E é nesta relação jurídico-fiscal que nasce o lançamento do crédito tributário através de um Auto de Infração, de competência da autoridade administrativa, que nada mais é que o procedimento relativo à constituição deste crédito, momento em que é verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicada. E, por dever legal, deve, obrigatoriamente, exprimir, entre outras: a obediência à prévia e objetiva tipificação legal tantos nos seus aspectos substanciais, como nos seus elementos de natureza formal; certeza e liquidez do crédito tributário; aplicação da legislação válida e eficaz no momento da ocorrência do fato gerador.

Em síntese, o lançamento assim formalizado dá concretude à lei. E, uma vez constituído o crédito tributário, através do lançamento e regularmente notificado o sujeito passivo, a autoridade fiscal não mais poderá modificá-lo, por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, com as exceções consagradas no artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN), como segue:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*[...]*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Para o caso em análise:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*[...]*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

E ainda o art. 146, do referido Código:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Feitas tais breves considerações sobre o lançamento de ofício do crédito tributário e prosseguindo na questão ora em discussão, importante se distinguir a invalidade deste ato (nulidade e anulação) – vício formal (instrumental/procedimental) X vício material (vício de direito (substancial), uma vez que tal questão reverte-se de suma importância, já que o Código Tributário Nacional (CTN) marca o início do prazo decadencial, bem como, nos casos de caracterização de **vício formal**, dilata este prazo à constituição do crédito tributário, nos termos do seu art. 173, II, abaixo transscrito.

*Art. 173. se após 5 (cinco) anos, contados:*

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-*

*I - ...*

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

Portanto, tal prazo somente é prolongado quando existir no ato de lançamento, com base no art. 142 do CTN, um “vício formal ou dito procedural”, quando de sua constituição, vez que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo, basicamente, existe para resguardar direitos do Estado, sendo regido, como diversos ensinamentos pátrios apontam, pelo princípio da instrumentalidade das formas, o qual pressupõe que, mesmo que o ato seja realizado fora da forma prescrita em lei, se ele atingiu o objetivo sem causar prejuízo às partes, esse ato será válido.

Assim, no ato administrativo de lançamento (AI) um vício formal (com anulação do ato) é verificado no próprio instrumento de formalização do crédito tributário, não se relacionando com a exigência do crédito tributário propriamente dito (núcleo da relação jurídico-tributária). Não pode ele estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, já que se constitui a própria essência da relação jurídico-tributária.

Como exemplo para o caso concreto em tela, pode-se citar a possibilidade de **refazimento** do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária exigida), objetivando, **exclusivamente**, sanear o vício detectado. Este é considerado um vício formal, já que o problema existente encontrava-se nos aspectos extrínsecos do ato e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Para robustecer meu entendimento, socorro-me das pertinentes conclusões trazidas no brilhante

voto da preclara Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, exarado no Acórdão CJF nº 0367-11/11, deste egrégio Conselho de Fazenda, transscrito pelo não menos ilustre Presidente Relator da 4ª JJF, Conselheiro Carlos Cabral no Acórdão JJF Nº 0026-04/18, que ensejou o Recurso de Ofício ora julgado, cuja decisão acompanho, como já susomencionado. Tal voto traduz de maneira detalhada e precisa todos os aspectos que devem ser considerados para se caracterizar um vício formal:

*“Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “com que o processo se realiza em cada caso concreto” (THEODORO, Humberto, Jr. *Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição*. Editora Forense. Rio de Janeiro).*

Já o vício a respeito da natureza jurídica do lançamento tributário, ou seja, atinge o seu núcleo, a sua substância, o tornando insanável. E, mais uma vez recorrendo ao voto já citado da n. Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa:

*“Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “erro quanto ao objeto do lançamento”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, a determinação da matéria tributável, a apuração do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN. Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade”.*

Em assim sendo, uma renovação do lançamento tributário somente poderá ser realizada se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no **lançamento de origem**, não podendo haver modificações na sua substância, apenas na sua formalidade.

É ainda importante enfatizar que intimações e diligências que se façam necessárias para determinar com precisão aquilo que se pretendeu exigir anteriormente, não se coadunam com os limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Se o Fisco necessitou intimar o Contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc., objetivando apurar a matéria tributável, significa dizer que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma ou procedimento, mas, sim, de estrutura, ou seja, da sua essência material.

Sobre tal matéria, me permito também transcrever parte do voto do Acórdão nº 9101-002.146 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) - Ministério da Fazenda, proferida em 07/12/2015 (Processo nº 10280.005071/2001-42), que, de clareza solar, fundamenta e robustece a questão em análise a questão em debate.

[...]  
*A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais trazida pelo contribuinte, Acórdão nº 9101-00.955, auxilia na compreensão do problema quando diz que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelando-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.*

*E também quando registra que, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável; e que se tais providências foram 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.*

*O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.*

Vale transcrever parte final do voto que orientou o acórdão recorrido:

[...]  
*Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo imponível e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. Porém, em 2004, optou-se em manter o auto de infração original inserindo nele elementos para readequar ou permitir a identificação da descrição*

*dos fatos; data da infração; da base de cálculo imponível e indicação das provas. Contudo, tal procedimento só é cabível mediante lançamento complementar e antes do prazo decadencial.*

*Observo que no caso concreto o litígio foi retomado tendo por base o auto de infração original, sendo que seus vícios, detectados no curso do processo administrativo, não foram sanados mediante lavratura de competente auto de infração, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Neste sentido é vasta a jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF:*

*[...]*

*Ao meu sentir e no entendimento dos dois votos vencidos da DRJ, a descrição dos fatos, no caso concreto, tanto estava deficiente que, convertido o processo em diligência, a autoridade fiscal necessitou de termo composto de 42 laudas para especificar cada infração; quando esta ocorreu; a base imponível e os elementos de prova (documentos).*

*A autoridade fiscal tem a prerrogativa para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo há que observar os procedimentos necessários, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, quando a infração ocorreu, a base de cálculo imponível e as provas que caracterizam a materialidade da infração. Fora destas hipóteses, e o lançamento aqui analisado não se encaixa na exigência descrita, deve a autoridade competente, em processo de revisão, cancelar a exigência quanto às infrações contaminadas por tal vício.*

*Repto: no caso concreto, a insuficiência na descrição dos fatos resultou devidamente caracterizada com a conversão do julgamento em diligência. O relatório da diligência composto de 42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base imponível, demonstrou que o auto de infração, antes das infrações serem reescritas, não preenchia os requisitos necessários à constituição do crédito exigido*

*[...]*

*ISTO POSTO, voto no sentido de acolher a alegação de nulidade parcial dos autos de infração por cerceamento de defesa, **por víncio material** (grifo não original), em relação às infrações descritas nos itens 002 a 005; 008; 013; 015 a 017; 020 e 022 do auto de infração.*

*No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento resultou em “42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base imponível”.*

*Por tudo o que disse, não há como reconhecer a ocorrência de um vício formal.*

*Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.*

Após tais considerações, volto-me outra vez para a análise do Recurso de Ofício ora em pauta, fazendo um retrocesso para melhor conhecimento do Auto de Infração originário do presente com base nas peças processuais.

Conforme Acórdão JJF Nº 0200-05/14 (fls. 65/91 dos autos), o A.I. nº 206911.0004/12-2, lavrado pelo auditor fiscal Jaldo Vaz Cotrim, lavrado em **09/11/2012**, imputou ao contribuinte, na infração 01, que o mesmo recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto **nos exercícios de 2008 e 2009**.

Este recolhimento a menor do imposto foi apurado através de um levantamento fiscal da seguinte forma. O fiscal autuante detectou, quando da auditoria realizada, as seguintes infrações:

*a-) não recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS incidentes sobre operações de vendas destinadas a contribuintes não-inscritos e/ou com inscrição estadual cancelada ou inapta, bem como, o usufruto irregular de benefícios fiscais concedidos através do Termo de Acordo – Atacadistas celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e previsto no Decreto 7799/00;*

*b-) omissão dos valores a título de Diferencial de Alíquota sobre a entrada de mercadorias destinadas a uso ou consumo (DIFAL);*

*c-) saídas de mercadorias tributáveis como não-tributáveis;*

*d-) utilização a maior de créditos fiscais de ICMS, em virtude de erro no transporte dos valores constantes do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias nº 15 para o Livro RAIMS – Registro de Apuração do ICMS nº 04 alusivos ao Exercício de 2008, ocorridos nos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro/08, cujas cópias dos livros fiscais pertinentes, encontram-se juntadas ao presente PAF;*

*e-) ICMS debitado a menor, em razão de erro na aplicação da carga tributária devida;*

*f-) Utilização irregular de créditos fiscais de Icms sobre entradas de mercadorias enquadradas no Regime de Antecipação Tributária e/ou com Redução da Base de Cálculo em 100%.*

Não lavrou um Auto de Infração exigindo todas elas de *per si*. Preferiu reconstituir o conta corrente fiscal do contribuinte, incluindo nele as situações “a) a f)” acima nominadas. Quando detectou repercussão financeira nesta conta corrente fiscal em desfavor do Estado nos exercícios citados, exigiu o imposto recolhido a menor. E, como bem explicitou o n. relator de 1º grau à época, acostado à fl. 89. Em outros termos, no mesmo item do Auto de Infração estão contempladas infrações diversas, **cujo critério comum** foi a apuração do imposto, quando houve repercussão na conta corrente fiscal do ICMS em desfavor do Estado.

Por tal motivo, a natureza da infração jamais poderia se referir, exclusivamente, a utilização de crédito fiscal indevido, mas sim de imposto recolhido a menor. Inclusive a multa aplicada encontrava-se contida no art. 42, II, “a”, da Lei n 7.014/96 a seguir transcreto:

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;*

Por tal metodologia de auditoria, como se denota, **o fulcro da autuação** (indicação da infração cometida – matéria tributável imputada ao sujeito passivo no Auto de Infração originário, com indicação da irregularidade cometida e da penalidade imposto, foi de RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, constatado através de levantamento fiscal elaborado na forma acima explicitada. Precisamente, detectou-se infrações com o objetivo de dar suporte (elaboração de planilhas) à outra infração, esta sim, LANÇADA E EXIGIDA no referido auto.

A 5ª JJF, no Acórdão acima indicado, prolatou decisão pela nulidade total do Auto de Infração, no qual foram apuradas, neste lançamento originário, duas infrações, por entender este órgão julgador de 1º Grau que a metodologia aplicada pelo fiscal autuante para apuração da base de cálculo do imposto exigido encontrava-se contrária à determinações da Lei e do RICMS, conforme explanou, o que repercutia em desfavor do Estado, como, igualmente, dificultava o exercício do direito de defesa e contraditório do autuado.

Ou seja, a decisão pela nulidade do Auto de Infração e não pela improcedência, como afirma o n. relator Conselheiro em seu voto, foi calcada em um vício material e insanável pois, por erro na construção do lançamento, ou seja, na metodologia de auditoria aplicada, restou indeterminada a base de cálculo do imposto a ser exigido. Em assim sendo e por tudo quanto exposto, a decisão tomada não foi por erro formal ou instrumental, mas sim, pela indeterminação do núcleo da relação jurídico-tributária. O que se configura erro material. Afora que cerceou o direito de defesa e do contraditório do Contribuinte.

A 2ª CJF, através do Acórdão CJF N° 0017-12/15 (fls. 59/64), **manteve a decisão recorrida**, por maioria. Transcrevo parte do voto por entender que restou clara a decisão tomada, precisamente: indeterminação da base de cálculo do imposto apurado e o cerceamento de defesa e do contraditório do sujeito passivo:

[...]

*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.* (grifo não original)

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

*A ausência da demonstração da base de cálculo da infração cometida, em meu entendimento, resulta na insubsistência da autuação fiscal. Assim, deve ter vez a declaração da nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, in verbis*

*Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;  
[...]

O **voto vencido** naquela ocasião discordou do julgamento de primo grau, entendendo que os autos deveriam ter sido submetidos, em diligência, para sanar as inconsistências. No entender do relator após análise dos autos, e para o caso em pauta, como somente se poderia constatar repercussão financeira na conta corrente fiscal do contribuinte pela utilização de créditos fiscais indevidos (itens “d e f”) – imposto ou aplicação de penalidade acessória, a JJF deveria ter determinado o expurgo, na infração 1, dos demais itens para conhecer, com exatidão a base imponível do imposto devido, inclusive determinar a multa quando não houvesse repercussão financeira em desfavor do Estado.

Por conseguinte, deveria se adentrar ao mérito da infração, ou seja, ao recolhimento a menos do imposto devido mensalmente pelo contribuinte decorrente da utilização indevida de créditos fiscais e não, utilização indevida de crédito fiscal, tendo esta última infração natureza diversa da primeira. Votou pela nulidade da Decisão recorrida, com o retorno do processo à 5ª Junta de Julgamento Fiscal para novo julgamento.

Aqui não discuto, como fez o n. relator, se o entendimento do voto vencido está correto ou não, pois entendo não caber tal discussão na presente lide. Apenas o trago, para demonstrar que, até então, o Auto de Infração seguiu seu correto trâmite processual, quanto à infração ao contribuinte imputada com toda a norma legal que o embasou, inclusive a penalidade aplicada a sua base imponível, tendo sido a mesma analisada por duas instâncias deste Colegiado e com o mesmo entendimento e o mesmo Infrator.

E, por fim, permito-me recorrer, outra vez, ao entendimento expresso nas palavras da nobre Conselheira Denise Mara de Andrade Barbosa no seu voto transscrito integralmente pelo Julgador-Relator de 1º Grau, já que para o específico caso em questão, elas de meridiana clareza e lucidez.

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

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

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

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

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

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

*Walter Barbosa Corrêa aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de*

*competência objetiva (ratione materiae) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.*

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

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

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

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

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

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

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

*“Art. 18. São nulos:*

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

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

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

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

E, a respeito das determinações do art. 18, IV, alínea “a”, do RPAF/99, apontada pela 2º CJF no seu voto, resta absolutamente configurada a assertiva do julgamento de que a nulidade prolatada teve por base **um vício material insanável e não formal ou instrumental do lançamento original**. Poderia sim, respeitado o prazo decadencial, ser lavrado outro Auto de Infração, porém, não como renovação do procedimento fiscal ora em análise, mas através de nova fiscalização.

No entanto, o fiscal autuante do presente processo, Sr. João Flávio Marques de Faria, não atentando para toda a análise e argumentação contida no voto da 2º CJF, apegou-se tão somente à seguinte oração neste voto contida: *“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, para concluir (fl. 101/105), em síntese:

1. Que os próprios conselheiros basearam sua decisão (motivação final) em termos processuais, no que concerne ao pleno exercício do direito de defesa do autuado, tipicamente vício de natureza processual/procedimental. Que houve prejuízo à busca da verdade material, que nada mais é que o mérito das infrações que lhe foram imputadas. Destaca que a decisão pela nulidade não atingiu o mérito das imputações, enquanto que o cerceamento ao direito de defesa tem natureza tipicamente formal, de procedimento processual, nada tendo a ver com o mérito, a matéria tributável, a qual não chegou a ser analisada em nenhum momento, posto que o julgamento na esfera administrativa extinguiu a autuação antes que fosse atingida sua discussão. Em assim sendo, a discussão passava pelo entendimento do que se entende por vício formal e vício material, que discorre para, ao final, afirmar, ter havido tão somente um vício de natureza formal/procedimental e não de natureza material.
2. O levantamento fiscal que culminou no presente Auto de Infração está baseado inteiramente nos demonstrativos de débito elaborados pelo autuante anterior, de modo que os valores por este apurados são exatamente os mesmos que estão presentes no atual lançamento, e que, a única diferença está na alteração modo como as infrações inicialmente apontadas foram lançadas, reunidas em uma única infração no auto de infração anulado e no presente foram discriminadas uma a uma, individualmente, não havendo qualquer dificuldade para o entendimento das imputações, o que afasta qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa, que, como exposto, foi a causa para a anulação da primeira autuação. Advoga que o que ocorreu no lançamento anterior foi erro procedural, concernente à forma em que foi apresentado o resultado final, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si, razão pela qual não há que se falar em nulidade por vício material, mas formal, sendo totalmente pertinente a renovação da ação fiscal anterior.

Em relação ao item 1, equivocou-se o autuante, pois a decisão embora perpassando pelo cerceamento de defesa e do contraditório (e aqui não discuto se este vício pode estar contido nos dois gêneros de anulação (vício formal e material) de um ato administrativo), foi contundente em decidir pela nulidade do Auto de Infração por indeterminação da base de cálculo do imposto naquele lançamento realizado, como impõe as determinações do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA, conforme já exposto no presente voto. Ou seja, a metodologia aplicada para apuração do imposto, ao contrário do que alegou o autuante, afetou, contaminou, o núcleo da relação jurídico-tributária. E este não é um vício formal/procedimental e sim, um erro material, substancial e intransponível.

Além do mais, a sua existência impede a apreciação da matéria fática da autuação, vez que tal vício contamina toda a apuração do imposto. E por obrigação legal, deve ser ela sustentada em preliminar. Mais uma vez, argumento equivocado do autuante.

Em relação ao item 2, o autuante, ao que tudo leva a crer, confunde lançamento do crédito tributário, conforme preceitua o art. 142, do CTN, com os papéis de trabalho produzidos para se apurar o lançamento realizado. Como já demonstrado, o lançamento fiscal – a infração imputada ao contribuinte - foi de “recolhimento a menor do imposto” na forma exposta e não de “utilização indevida de crédito fiscal”. As planilhas de apuração de utilização indevida de crédito fiscal deram suporte, (uma das diversas elaboradas no primeiro lançamento fiscal) e somente isto, para a acusação imputada ao sujeito passivo. Tais planilhas (indicando diversas infrações) poderiam ser utilizadas em novas ações fiscais, inclusive de per si, obedecendo os prazos decadenciais, mas jamais para renovar um ato administrativo definitivo, concluindo e notificado ao sujeito passivo tributário, conforme tudo já sobejamente exposto. E é o próprio autuante que deixa claro a existência, ao contrário do seu entendimento, deste vício material quando textualmente afirma que “*os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si*” (fl. 101).

Afora que não se discute aqui não ter havido qualquer dificuldade para o entendimento das

imputações. Não existiram “imputações”. A infração foi única no Auto de infração original. Se as planilhas desenvolvidas com infrações detectadas e que lhe deram suporte estão, ou não, claras, não é caso, neste momento, objeto de discussão. Mais uma vez, o **lançamento** do crédito tributário através do Auto de Infração originário não foi de utilização indevida de crédito fiscal (para o presente caso), mas sim, de recolhimento a menor do imposto mensal, conforme já explanado.

Com tais argumentos, entendeu o fiscal autuante, ratificado pelo n. Relator-Conselheiro, que o vício que culminou com a nulidade do Auto de Infração original foi de cunho formal/procedimental, razão pela qual aplicou a incidência do dispositivo contido no art. 173, II, do CTN, lavrando o presente Auto de Infração com a seguinte imputação:

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Contribuinte apropriou-se de crédito fiscal do ICMS nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, bem como outras com saída subsequente com redução de 100% da base de cálculo, sem previsão de manutenção de crédito.*

Esta acusação corresponde a infração contida na letra “f” do Auto de Infração originário e que deu suporte ao mesmo.

Em assim sendo, modificou o enquadramento legal da infração bem, como as disposições da Lei nº 7.014/96 a respeito da multa aplicada para se adequar ao que ora exigia.

Tal modificação estaria correta se o auto original versasse sobre créditos fiscais. No entanto, o fulcro da autuação primeira, mais uma vez, não foi esta. Portanto, foi ela modificada. Em síntese, houve modificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável e a proposição da penalidade aplicada.

E mais, o próprio valor da autuação anterior (Infração 01 – R\$1.251.511,23), se diferencia radicalmente da presente, que foi de R\$100.239,85, demonstrando cabalmente que a utilização indevida de créditos fiscais foi, apenas, um dos suportes para a infração naquele auto exigida.

Além do mais, para a utilização das planilhas elaboradas no Auto de Infração original (uma a uma por conter diversas infrações não lançadas) necessitou o fiscal autuante do presente de intimar o contribuinte para apresentar livros e documentos fiscais, o que fez em 26/11/2016 (fl. 30 e 93 dos autos). Esta atitude demonstra cabalmente de que, se o fisco atentou para tal necessidade, significou 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, mesmo admitindo a não existência dos outros vícios substanciais, já comentados.

E, ao contrário do que afirma o eminente Conselheiro Relator Landin, de não ter conseguido vislumbrar no processo quais intimações, esclarecimentos ou novos documentos tendentes a se apurar a matéria tributável, a Intimação acostada à fls. 93 dos autos, solicita todos os livros e documentos fiscais da empresa. Embora tenha sido cópia da intimação anterior, a empresa a apresenta como aquela da presente autuação com data de recebimento de 25/11/2016, e o autuante não a contesta. Inclusive o próprio Relator-Conselheiro expõe esta situação no seu voto, embora entendendo que o “saneamento” realizado não descaracterizaria a formalidade do ato. Isto, ao meu ver, é entendimento absolutamente equivocado, por tudo quanto já exposto.

De igual modo, divergente do quanto assevera o preclaro Conselheiro Relator, a decisão da 2º CJF a respeito do Auto de Infração originário não foi tão somente “pela incerteza do montante do tributo devido”, mas sim, não ter havido “precisão e coerência entre os fatos apurados, a base imponível e a infração imputada” já que, no voto consta perfeitamente a infração ao contribuinte imputada à época, como consta à fl. 63 dos autos.

Por fim, o n. Relator Conselheiro Ildemar Landim, visando embasar sua argumentação, busca provar que as determinações contidas no art. 142, do CTN podem ter cunho formal e material, já que o termo “lançamento” utilizado no CTN pode ser entendido ora como procedimento administrativo, ora como ato, a depender de cada situação. Exemplifica esta situação com caso de

erro de identificação do sujeito passivo da relação tributária. Sobre tal tema, pode-se até se discutir. No entanto, este argumento se torna, na presente análise, inválido já que no Auto de Infração originário se constatou erro da matéria tributável, ou seja, **do núcleo** da cobrança do imposto que foi, mais uma vez, imposto recolhido a menor quando houve repercussão financeira na conta corrente fiscal da empresa autuada e não de utilização indevida de crédito fiscal quer seja por antecipação tributária que seja por saídas posteriores com redução de base de cálculo.

A respeito do Acórdão trazido também no voto pelo e. Relator da 2º CJF deste colendo Colegiado que deu provimento ao Recurso de Ofício interposto, de fato, identifica-se com apresente situação, pois decorrente dos meus atos praticados pelo Estado através de seus prepostos e com base no Acórdão CJF 0017-12/15, como pude verificar. Mas, como tido, tal decisão vai de encontro frontalmente com tudo que já se expus, não podendo ser uma decisão singular tomada como paradigma à matéria ora discutida.

Enfim, por se tratar de vício material, a autuação considerada NULA pela 5ª JJF, gerou a renovação fiscal com nova autuação, que foi submetida a 4ª JJF e cuja decisão ensejou o Recurso de Ofício ora em julgamento. O Auto de Infração em epígrafe, datado de 30/03/2017, está atingido pela DECADÊNCIA, por ter mais de 05 anos entre sua lavratura e os fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009. Desse modo, entendo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração Nº 26920.0008/17-7

## 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 apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0008/17-7**, lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.**, devendo o recorrido ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$100.239,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “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: Carlos Henrique Jorge Gantois, Henrique Silva de Oliveira e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS