

**PROCESSO** - A. I. Nº 298620.3013/16-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CLARO S/A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JJF nº 0162-03/18  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0134-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas ou direito aplicável ao fato. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de ilegitimidade passiva, em que houve erro de fato. Consoante previsão do Art. 173, II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Retornam os autos à Primeira Instância para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decretar a **Nulidade** da decisão de 1º grau. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela Improcedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 03/11/2016, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 02.01.02 - Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de agosto a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007 a 2009 e janeiro a junho de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$319.096,35, acrescido das multas de 70% e 100%, previstas no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Consta como complemento que o Autuado solicitou baixa e entregou os livros fiscais sem movimento, embora, de acordo com o Relatório Diário de Operações TEF, emitido pelo Sistema de Informações do Contribuinte - INC, existem operações de venda, tendo sido alegado que a movimentação de venda foi escriturada em outra inscrição. E que o Autuado foi intimado a comprovar com documento fiscal (nota fiscal/cupom fiscal) e informar em que livro fiscal foram registrados os valores recebidos via cartão de crédito/débito, mas a documentação não foi entregue. Ainda foi registrado que os vencimentos estão de acordo com o Decreto nº 9.250/04 e alterações e que se aplicam também os Arts. 39, §3º do RPAF/99 e 138-B, II do RICMS/12.

A 3ª JJF decidiu pela Improcedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0162-03/18 (fls. 57 a 62), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

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

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

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

*sido anulado e não declarado nulo. E há uma razão que justifica a necessidade do ato ter sido anulado”.*

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

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

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

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

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

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

*[...]*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”*

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

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

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

*Em termos da materialidade da constituição do lançamento tributário, o art. 142 do CTN prescreve expressamente que: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

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

*Ademais, como já observado, a lei só autorizara a renovação do procedimento fiscal além do prazo quinquenal de decadência, nas hipóteses de vício formal, que compreende erro procedimental ou de competência da autoridade fiscal, ou seja, o novo procedimento deverá apresentar, em relação ao anterior, plena identificação quanto aos aspectos pessoais do fato gerador.*

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

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

*Nesse diapasão, configurando-se o vício que maculou o Auto de Infração anterior de natureza material, há que se concluir ser aplicável ao caso em exame, a regra do art. 173, inciso I do CTN, e não o inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/12/2015, no que concerne ao exercício mais recente de 2010. Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2016, já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício.*

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

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

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

*Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

A 3ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Ressalto que se fez presente na sessão de julgamento do dia 05/06/2020, o advogado e o autuante, devidamente habilitados, Dr. Maurício Pedreira Xavier e Sr. Luiz Claudio Conceição Rego.

O conselheiro Ildemar José Landin pediu vistas, sendo referida sessão reagendada para o dia 10/06/2020.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela improcedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS e multa em decorrência de falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor histórico de R\$879.957,60, conforme extrato (fl. 1.182), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 ter sido declarado nulo mediante o Acórdão CJF nº 0207-11/15 por ilegitimidade passiva, visto que o correto sujeito passivo da relação tributária é o estabelecimento com inscrição estadual centralizadora, ora Autuado.

A desoneração decorreu do acolhimento do pleito defensivo de ocorrência de decadência pela impossibilidade de aplicação do Art. 173, II do CTN, entendendo que a ilegitimidade passiva não é um vício formal, mas um vício material por contrariar fundamento insculpido no Art. 142 do citado CTN.

Quanto à diferenciação dos vícios formais e materiais, me socorro dos ensinamentos prestados pelo Relator do Acórdão CJF nº 0028-12/19:

*“Discute-se, como se vê, a fluência do prazo decadencial para renovação do lançamento tributário, julgado nulo pela 2ª CJF em decisão definitiva proferida no exercício de 2015, tendo a decisão recorrida entendido que o vício que dera origem à anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 possui natureza material, o que desautorizaria a renovação do lançamento. Já o autuante defende o ponto de vista de que a anulação decorreu de vício formal, o que se enquadraria na previsão de renovação do lançamento prevista no art. 173, inciso II do CTN.*

*Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado a norma contida no artigo 173, inciso II do Código Tributário nacional, cujo texto vai abaixo reproduzido.*

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

...  
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por vício formal** (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.”

Soa estranho, ao estudioso de processo civil, o uso da expressão grifada (vício formal) adjetivando o termo “nulidade”, pois nulidade processual sempre teve, no âmbito da doutrina clássica, uma conotação formal, conforme publicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, abaixo reproduzida.

“A nulidade do ato ocorre quando lhe falta algum requisito que a lei prescreve como necessário para a sua validade. A violação das formas processuais acarreta uma sanção, qual seja, a nulidade do ato processual, tendo, como consequência, a ausência de produção de seus efeitos típicos. Portanto, a nulidade é a sanção decorrente do descumprimento da forma processual.” (obtida na internet, no site <http://professor.ucg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/15449/material/NULIDADES%20PROCESSUAIS.pdf> - consulta em 10/06/2014).

Essa doutrina acabou por influenciar a elaboração do Novo Código Processual Civil, cujo Título III (Das Nulidades) é inaugurado com dois dispositivos (transcritos dos artigos 243 e 244 do CPC/73) que parecem querer estabelecer uma vinculação entre nulidade processual e forma, conforme adiante.

“Art. 276 - Quando a lei prescrever determinada **forma** sob pena de **nulidade**, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Art. 277 - Quando a lei prescrever determinada **forma**, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. (grifos acrescidos). “

No âmbito do processo administrativo tributário, a questão ganha, contudo, uma outra dimensão, pois aqui o processo possui a peculiaridade de ter por objeto um procedimento administrativo, traduzido pelo lançamento de ofício, mediante a lavratura da peça processual denominada “auto de infração”.

Como a hermenêutica jurídica é guiada pelo princípio de que “o legislador não usa palavras inúteis”, faz-se necessário que o operador do direito empreste um significado à expressão constante do art. 173, II do CTN que não represente uma mera transposição de conceitos desenvolvidos pela doutrina processual civil, mas que se apresente adequado a dar conta da tarefa de compreensão da vontade do legislador do CTN, cuja edição se deu no longínquo ano de 1966, no contexto de um ordenamento jurídico muito diferente do atual, e cujo sistema de garantias individuais se revelava incipiente.

Assim, convém que façamos uma rápida incursão pela doutrina, a fim de se delimitar o alcance a ser dado à expressão “vício formal”, constante da norma citada. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

Há uma certa concordância, por parte dos autores, no sentido de que a expressão “formal” foi tomada, pelo legislador, em oposição ao verbete “material”, estabelecendo uma relação de forma e conteúdo, conforme ensina Marcos Bernardes de Mello, à página 74 do seu livro “Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade”, cujo teor reproduzo abaixo.

“A distinção entre norma de direito material (também dito direito substancial) e a norma de direito formal, reside na natureza da atribuição que delas decorre. As normas de direito material definem, atribuem direitos subjetivos [...]. As normas de direito formal, diferentemente, não geram direito subjetivo, ou transindividuais, mas estabelecem, criam e regulam os instrumentos para que os direitos materiais (= substanciais) sejam exercidos.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Esse é, também, o alcance que é dado à expressão por Eurico Marcos Diniz de Santi, à página 129 do seu artigo publicado na Revista de Direito Tributário, da Editora Malheiros, 2003, conforme trecho destacado a seguir.

“No ato de aplicação do direito tem-se dois momentos diversos. De um lado, o momento em que se interpreta a lei material do Direito Tributário e se apresenta prova material que diz respeito à aplicação dessa lei ao caso concreto, ao chamado fato gerador. De outro lado, tem-se a aplicação da lei que regula o procedimento administrativo.

Posso ter problemas de Direito na interpretação da lei formal – que regula o processo administrativo – ou na lei material – que desenha o arquétipo da incidência. Erros na aplicação desta última são erros de Direito material na interpretação das hipóteses normativas da legislação tributária. Erros de fato material referem-se à prova do fato gerador. Erros de direito formal são vícios na aplicação e na interpretação da legislação tributária formal administrativa. E, enfim, erros de fato formais são vícios in procedendo, erros materiais no exercício do procedimento-tributário.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Essa distinção semântica tem base no Direito Civil, onde a classificação doutrinária consagrou os conceitos de “norma substantiva” e “norma adjetiva” para se referir à regra que “fixa direitos” (primeiro caso) e à regra que “fixa conduta com vistas a obter ou resguardar direitos” (segundo caso), conforme ensina Estevão

Horvath, citado por Maria Vieira de Figueiredo, em sua obra “Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos”, à folha 221.

*“Resumidamente se pode dizer que o **Direito Tributário material, ou substantivo**, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponible, a base imponible, 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 acrescidos).”*

Essa é, igualmente, a doutrina de Tácio Lacerda Gama.

*“Uma norma de competência, em sentido estrito, fundamenta a validade de duas outras normas jurídicas: o instrumento introdutor e a norma introduzida. Há licitude quando as normas criadas se ajustam ao que prescreve a norma de competência. Sob tal perspectiva, a de existirem dois tipos de normas introduzidas, é possível se falar em dois tipos de incompatibilidade, sendo uma delas entre o instrumento introdutor com o antecedente da norma de competência, e outra a da norma introduzida com o conseqüente da norma de competência. Para um caso e outro, a doutrina convencionou empregar os termos vício de forma e vício de matéria ou, como preferem alguns, invalidade formal e invalidade material. ... (grifos acrescidos)” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 221).*

*Pois bem, com amparo na doutrina retrocitada, é possível afirmar que, para descortinar a natureza do vício decretado, há de se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior. Se a norma violada traduzir-se como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, enquanto que haverá vício formal se a norma violada dispõe sobre a atividade dos sujeitos ativos e passivos, nos termos da doutrina de Estevão Houvath, acima citada.”*

A nulidade do Acórdão CJF nº 0207-11/15 se deu por vício formal, visto que não foram utilizados novos documentos para a fundamentação de ambos os lançamentos nem foram exigidos outros valores ou períodos, sendo o valor autuado rigorosamente o mesmo.

Portanto, não é porque a indicação do sujeito passivo consta do Art. 142 do CTN que o erro na sua indicação resulta em vício material. Esse também é o entendimento da Receita Federal do Brasil externado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, em seu item 8, transcrito abaixo (grifos nossos):

*“8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.*

*Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispõe sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.*

*8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*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.*

*8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:*

*(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).*

8.3. *Em outras palavras, há um desajuste dentro do ato normativo concreto lançamento ou auto de infração entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico. No presente caso, é o erro na situação fática que aquele apontado como sujeito passivo realmente o fosse. Como exemplos (não exaustivos) de erros que podem ser considerados de fato na identificação do sujeito passivo:*

*a) Lançamento feito em face de falecido, em vez de estar direcionado o espólio ou sucessores.*

***b) Lançamento em face de matriz, em vez de ser a determinada filial;***

*c) Lançamento feito em face de responsável decorrente de erro na análise da situação fática ou documental;*

*d) Equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária, pois na época do fato gerador ele não era mais responsável por aquele ato (mas seria se ele fosse responsável).*

8.4. *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. Como no último exemplo, se comprovado que o administrador de determinada sociedade deve ser responsabilizado por determinada infração, mas houve erro de quem era o administrador naquela época, houve erro de fato. Situação distinta seria se houvesse erro em identificar que o administrador (independentemente de quem fosse) deveria ou não ser o responsável, situação em que haveria um erro de direito.*

8.5. *Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente). A questão é: necessita-se de um novo lançamento?*

8.5.1. *Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.*

8.5.2. *Se houver manifestação também do sujeito passivo correto apenas pelo erro na identificação do sujeito passivo quando da impugnação (sem adentrar no seu mérito), o ato não mais é possível de convalidação. Ele poderia ter sido convalidado somente até o momento dessa impugnação. Se ela já ocorreu, é necessário que a autoridade fiscal lançadora efetue novo lançamento com a correta identificação do sujeito passivo, encaminhando a ele novamente o lançamento, reiniciando-se o prazo para impugnação. Nessa situação o prazo decadencial para assim proceder conta-se de acordo com o art. 173, inciso II, do CTN, ou seja, a Fazenda Pública possui cinco anos a partir da decisão definitiva que anulou o auto de infração.*

8.5.3. *Caso não tenha ocorrido a impugnação administrativa, mas de algum modo houve a anulação do auto de infração por vício formal (erro de fato), mesmo que de ofício ou judicialmente, o prazo decadencial para o novo lançamento é o do art. 173, inciso II, do CTN, a partir de tal decisão."*

Assim, não ocorreu a aludida decadência, nos termos do Art. 173, II do CTN, tendo em vista que não decorreram mais de cinco anos entre a Decisão pela nulidade do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 e a lavratura do Auto de Infração em epígrafe.

Verifico que a Decisão de primo grau não avaliou as demais questões de mérito da infração, sem verificar se efetivamente ocorreu a falta de recolhimento do imposto, fato negado pelo Autuado em sua Defesa.

Assim, para que o Autuado não seja prejudicado pela supressão de instância, voto pela NULIDADE DA DECISÃO DE PISO, para que os autos sejam novamente remetidos à 1ª Instância para que seja proferida nova decisão, ultrapassando a prejudicial de decadência e avaliando o mérito da autuação.

## **VOTO DIVERGENTE**

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

De logo, necessário ressaltar que o vício originário que motivou a nulidade do procedimento

anterior, de acordo com a decisão exarada pela 1ª CJF, foi a ilegitimidade passiva.

Neste sentido, peço vênia, para transcrever trecho do parecer PA-CMG-92-2009, da lavra de Dra. Cláudia Magalhães Guerra, então assessora especial do Procurador Geral do Estado:

**“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, conseqüentemente, 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: 1ª – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2ª – 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 imponible, a base imponible, 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 constataremos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

Isto posto, conclui-se que não se enquadram na categoria de vício formal aqueles vícios que dizem respeito à identificação do fato gerador da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo, tudo conforme o disposto no art. 142 do CTN.

Tais situações, portanto, se enquadram na seara dos vícios de ordem material, inclusive a hipótese de ilegitimidade passiva do contribuinte, cancelada pela decisão do órgão Julgador de origem.

Assim, considerando a conclusão pela ilegitimidade passiva do contribuinte, considerando que tal situação evidencia um vício material na ação fiscal, não há como deixar de promover a eficácia jurídica do art. 173, inc. I do CTN, que textualmente prevê a contagem do prazo decadencial a

partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Este é o voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **298620.3013/16-1**, lavrado contra **CLARO S/A.**, devendo o processo ser remetido para que ocorra novo julgamento em 1ª Instância.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo Oliveira Pinho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS