

PROCESSO	- A. I. N° 088568.0004/20-3
RECORRENTES	- FAZ. PÚB. ESTADUAL e FERIMPORT COM. REPRES. E IMPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDOS	- FERIMPORT COM. REPRES. E IMPORTAÇÃO LTDA. e FAZ. PÚB. ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0190-01/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- 16/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0223-11/23-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM 41,176%, PREVISTA NO DECRETO N° 7.799/00. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE CERTEZA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constata-se que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que dos fatos expostos no processo e que fundamentam a autuação, estão contaminados por vícios insanáveis, decorrentes da inconsistência, incongruência ou imprecisão, que não refletem a realidade da acusação fiscal, fato constatado pelo desencontro entre o relato dos fatos e a acusação fiscal, sendo que não se pode falar em Processo Administrativo sem a estrita observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, como dispõe a CF, assim como dos demais princípios administrativos e processuais, dentre eles o princípio da verdade material. Observa-se que o § 1º, do art. 18 do RPAF/99, somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais. Na análise, a incongruência apontada constitui vício incapaz de ser sanado, uma vez que na tentativa de saná-lo incorreria inevitavelmente em mudança de fulcro da autuação, prática vedada pelo CTN, conforme art. 141, tornando o lançamento inseguro por não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, conforme previsto no artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF/99. Infração nula. Acolhida a nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Consideração **PREJUDICADO** a análise do Recurso de Ofício. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário (art. 169, I, “a” e “b”) interposto em relação à Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 375.327,62, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado:

Infração 01 – 03.02.18 Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Consta ainda o registro de que: Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 7599/00, Termo de Acordo Atacadista.

Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.

Período de ocorrência: junho a dezembro de 2017, janeiro a março de 2018.

Após as deliberadas, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

Incialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa e falta de comprovação da infração.

Verifica-se que no Auto de Infração foi consignada a infração com o código 03.02.18 - Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ao benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Entretanto, consignou-se adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 7599/00, Termo de Acordo Atacadista. Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.

(...)

Diante disso, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante, haja vista que não houve prejuízo para que pudesse exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme inclusive exerceu, inociorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, observo que o próprio autuado consigna que acostou à Impugnação planilha extraída do sistema fiscal da empresa, que detalha mercadoria por mercadoria e o percentual de redução utilizado, sendo que com base nessas informações, comparou o ICMS tributado sobre a base reduzida pelo Decreto 7.799/00 e aquele devido, caso o Decreto não fosse utilizado, chegando à diferença correspondente a R\$ 184.570,84 (ICMS devido sem o Decreto – ICMS recolhido com base no Decreto) e não no montante lançado equivocadamente pela fiscalização. Afirma que validar qualquer cobrança além deste valor, é garantir o enriquecimento sem causa do Estado e o locupletamento às expensas do contribuinte de estrita boa-fé.

Conforme relatado, considerando que a Informação Fiscal de fls. 153 a 155 prestada pelo autuante não abrangera todos os aspectos da defesa com fundamentação, esta JJF converteu o feito em diligência à INFRAZ ATACADO, a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado prestasse a Informação Fiscal abrangendo todos os aspectos da defesa, conforme manda o art. 127, § 6º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

A diligência foi cumprida por Auditora Fiscal estranha ao feito que esclareceu que conferiu o demonstrativo de Apuração do Imposto Devido por Descumprimento do Decreto nº. 7799/00, assim como as planilhas EFD Saídas por item 2017 e 2018, acostadas aos autos.

Observou a diligenciadora que o autuante apurou vendas realizadas pelo autuado a pessoas físicas não possuidoras de CNPJ ou Inscrição Estadual, com a utilização da redução da base de cálculo em 41,176%.

Disse ainda que efetuou a análise das mercadorias vendidas constantes da EFD, tendo constatado que no Registro de Saídas que o autuado vende equipamentos industriais e implementos agrícolas, elencados nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, podendo utilizar a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais de 8,80% e 5,60%.

Esclareceu que após a verificação fiscal refez os Demonstrativos do Recolhimento a Menor do ICMS apurado na EFD, Registro de Saídas, exercícios de 2017 e 2018, com a exclusão das mercadorias elencadas no Convênio ICMS 52/91, conforme novo demonstrativo que elaborou, no qual apurou como valor correto de ICMS a ser exigido R\$ 184.565,06.

Verifico que o autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou consignando, inicialmente, que não se opõe à diligência aos cálculos realizados pela diligenciadora, ressalvando o conhecido imbróglio fruto do erro material que macula o presente lançamento.

Certamente que o erro material aduzido pelo impugnante já foi objeto de apreciação linhas acima, sendo certo que não foi um fator determinante de nulidade/insubsistência do lançamento conforme pretensão do impugnante.

Considerando as correções procedidas pela Auditora Fiscal diligenciadora, acolho o resultado apresentado, passando o ICMS devido para o valor de R\$ 184.565,06, valor este inclusive inferior ao reconhecido pelo autuado de R\$ 184.570,84.

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente.

No tocante à alegação defensiva atinente à multa aplicada de 60%, por certo que não tem, este órgão julgador administrativo, competência para apreciação de matéria que envolva a constitucionalidade de ato normativo emanado de autoridade superior. Referida multa tem previsão no art. 42 da Lei n. 7.014/96.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações e notificações acerca do presente processo administrativo fiscal sejam encaminhadas/endereçadas aos advogados subscritores, no endereço Av. Luis Viana, 13223, Hangar Business Park, Torre 7, Salas 511 a 514, São Cristóvão, CEP 41.500-300 Salvador, (meloenovaes@meloenovaes.com.br) e (rafael@meloenovaes.com.br), cumpre observar que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação, contudo o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF, recorre 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.

Os advogados apresentam peça recursal às fls. 234/242, que tece quanto à tempestividade e narra que nos meses de junho de 2017 a março de 2018, o autuado não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto nº 7799/00, Termo de Acordo atacadistas (sic).

Arremata que as informações contidas no lançamento, quis-se dizer: o crédito tributário constituído no valor de R\$ 375.327,62 decorre do ICMS recolhido a menor por uso indevido decorrente do valor correspondente a 10% em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação de Pobreza.

Sustenta pela nulidade do lançamento por ser flagrante a impropriedade, no entanto os julgadores primeiros optaram por desconsiderar o erro material e, lastreado em diligência fiscal, reduziram o valor do crédito, SEM RETIFICAR OU REAJUSTAR o que estava sendo lançado, alterando-se apenas e tão somente, o montante a ser cobrado. Por derradeiro do julgamento, o desfecho do crédito tributário lançado após apreciação da impugnação e instrução probatória foi: saldo a recolher de ICMS no valor de R\$ 184.565,06 fruto do não recolhimento dos 10% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação de Pobreza, afinal, nada além do valor restou alterado.

Explica que, em momento algum ficou comprovado os fatos geradores que ensejariam o pagamento de ICMS com base na infração apontada pelo fiscal ao constituir o crédito tributário, padecendo, portanto, de flagrante nulidade por vício material.

Salienta que se limitou o r. fiscal a apenas quantificar o crédito tributário que entende devido, mas em momento algum, indicou, com documentos pertinentes, quais as notas de saída que supostamente teriam representado o descumprimento dos requisitos previstos na Lei e, que, por consectário ensejou a cobrança do crédito tributário lançado. Depois de muita provocação, esperou-se da diligência fiscal que ao menos apontasse a referida infração e seu respectivo valor, ou que requeresse a retificação do lançamento, o que também não aconteceu, deixando o vício material ainda mais exposto.

Afirma que o lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único), razão pela qual deve atender aos requisitos clássicos de competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tratando-se especificamente do elemento “motivo”, é imperioso que o Fisco, na busca pela verdade material, tenha razões sérias de fato e de direito para a cobrança do tributo, e que estes sejam regularmente demonstrados (motivação), pois só assim o lançamento pode- sem ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa- gozar das garantias, dos privilégios e das preferências que a lei lhe outorga.

Salienta que inexistindo a referida comprovação ou mesmo que haja, sendo-a de forma insuficiente, deverá o julgador conferir se o vício apontado decorreu de erro formal ou material, para garantir o acesso à verdade real e conferir necessária higidez ao crédito tributário.

Por ser mais afeto à presente discussão, importante traçarmos as nuances que perpassam pelo vício de direito ou, material. Aferir esta espécie de vício é constatar se houve, por parte do ato administrativo, o descumprimento dos requisitos essenciais de constituição, que no caso em tela, estão previstos no artigo 142 do CTN, a saber: descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo, apuração do montante devido, identificação do(s) sujeito(s) passivo(s) e, sendo o caso, indicação da penalidade cabível.

Afirma que analisou e constata que o ato incorreu em, pelo menos, três irregularidades por vícios materiais. Vejamos:

1. Descrição do fato gerador (A autuação acusou hipótese de incidência totalmente alheia às atividades fiscalizadas. Ou seja, o crédito foi constituído por fato gerador não comprovado pela autuação e, nunca exercido pelo contribuinte);
2. Determinação da base de cálculo (ao indicar que o crédito tributário é composto pela ausência dos 10% destinado ao Fundo, deveria o autuante indicar qual a base de cálculo que incidiria o percentual, haja vista que a Lei excepciona e detalha as hipóteses de incidência para esta modalidade de exação do ICMS. Ora, se não se aplica a todas as circulações de mercadoria, deveria o autuante especificar sob qual grandeza e operações estava tributando, portanto, evidente a fragilidade na base de cálculo apontada);
3. Apuração do montante devido (haja vista que de todo o crédito de ICMS cobrado, se parte terá vinculação ao percentual destinado ao Fundo e parte será decorrente do uso indevido do decreto atacadista, referida distinção deveria ter sido apontada pelo autuante, mas não foi, mesmo quando instada a manifestar-se sobre tal afirmação. Ou seja, não se sabe o quanto compete a cada um, dificultando consideravelmente o exercício da defesa).

Elucida da celeuma, doutrina e jurisprudência, ensinamento de um exercício prático para concluir se houve vício formal ou material. Está em considerar, em tese, o refazimento do ato. Se o lançamento novo puder ter o mesmo conteúdo, será um vício formal, perfeitamente sanável. Caso não, será vício material.

Observou que o vício é insanável, porque, o próprio julgador ao se deparar com o erro não pôde refazer o ato. Manteve-se a autuação sob a mesma descrição, reduzindo-se apenas o montante cobrado. Se não fosse um vício material, o conselheiro relator, como agente estatal que é, teria legitimidade para ajustá-lo às formalidades legais.

Assevera que a situação em análise é inequívoca em atestar o vício material por erro de direito, afinal, interferiu diretamente nos requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário e, portanto, completamente inviável de convalidação ou de refazimento do ato da forma que está. Há de se questionar: Como garantir posterior presunção de liquidez, certeza e exigibilidade de um crédito que sequer sabe-se, com exatidão, qual o(s) fato(s) gerador(es) que ensejou(aram) a tributação? Impossível!

Cita jurisprudência firme do CARF (*Proc. 10580.721374/2016-16, Ac. 1301002.975, Rec. de Ofício, Carf, 1^a S, 3^a C, 1^a TO, j. 11/4/2018*) e entendimento pacificado pelo STJ (*AgInt nos EDcl no agravo em Recurso Especial nº 1.228.145 - SP, relator ministro Gurgel de Faria, 6/11/2018, grifos do autor*)

Percebe que o vício no ato de lançamento por erros na base de cálculo, fato gerador e apuração dos valores, dizem respeito à própria quantificação da tributação, o que é essencial à validade da exação, nos termos do artigo 142 do CTN. Ora, a mácula evidenciada na constituição do crédito é tão insanável, que os julgadores da 1^a Junta de Julgamento Fiscal foram direcionados a manter o mesmo erro, por ser insuscetível de retira-lo sem alterar a essência do ato administrativo. Ou seja, sob a égide de embarracoso sentimento de proteção estatal x aplicação da justiça ao caso, preferiu-se alterar o saldo do crédito a pagar, mas sem modificar a razão de ser daquele valor. Afinal, tal impossibilidade prática é bastante óbvia!

Reproduz o art. 42, incisos I e II do RPAF-BA, onde competirá exclusivamente ao auditor fiscal e agentes de tributos estaduais a constituição do crédito tributário. Com o devido respeito e admiração que se tem por esta Instituição, nota-se claramente não ser da competência do Conselho de Julgamento desconsiderar a lavratura realizada pelo auditor fiscal e “ajustar” os erros materiais encontrados no lançamento. Isso porque, a legislação do Estado da Bahia, que rege a competência para a feitura do ato administrativo de lançamento, é cristalina em estabelecer a exclusividade dos auditores fiscais para tal desiderato.

Discorre que se o crédito tributário da forma que foi constituído é maculado por vícios insanáveis, a única alternativa do julgador é tornar a autuação insubstancial por erro material e, a

posteriori, diante da viabilidade jurídico-legal, nova constituição do crédito ser deflagrada pelo auditor fiscal (único agente competente para tanto). Neste sentido anteviu o art. 47 do RPAF em orientar o inspetor fazendário a realizar o cancelamento do auto diante de vícios insanáveis para, sendo o caso, renovar o procedimento fiscal sem falhas ou incorreções. Ocorre que, autuante e conselho optaram por “fechar os olhos” para a nulidade e seguir em frente em busca desenfreada pela arrecadação tributária. Não obstante isto, não é justo e consentâneo validar eventual necessidade fiscal de arrecadação em detrimento de erro material na estrutura utilizada para alcançar o saldo almejado. Em um estado democrático de direito, as regras precisam ser respeitadas para que se garanta no mínimo de previsibilidade e segurança jurídica para o contribuinte.

Noutro lado, eventual afirmação de que a autuada, ao exercer o seu direito de defesa, combateu o mérito, não desnatura as nulidades apontadas. Mesmo porque, também não é competência do contribuinte constituir o crédito tributário através da defesa. Tal dever é incumbência exclusiva do auditor fiscal que deixou a desejar ao exercer o seu múnus e, cegamente, constituiu o crédito tributário sem cumprir as prescrições legais trazidas pelo ordenamento. Sendo assim, se contrário ao ordenamento jurídico, o ato é nulo de pleno direito e impossível de ser convalidado.

Concluiu que não houve “pequena confusão” quanto aos fatos narrados pela autuação ou erro simbólico em apontar os requisitos formais do ato, mas em verdade, vinculou-se o crédito tributário constituído a fato gerador que nunca ocorreu (sequer comprovado pela autuação), a base de cálculo inexistente e a valores que não condizem com as provas carreadas pela auditoria, logo, invadindo a materialidade do lançamento e não os seus aspectos meramente formais.

Justifica a insubsistência do auto em virtude do erro material que macula a constituição do crédito tributário através do lançamento, pugna pela total procedência do Recurso Voluntário a fim de anular a autuação fiscal e proceder com a baixa definitiva do seu cadastro estadual.

Pugna que todas as intimações e notificações acerca do presente processo administrativo fiscal continuem a ser encaminhadas/endereçadas aos advogados subscritores desta, no endereço Av. Luis Viana, 13223, Hangar Business Park, Torre 7, Salas 511 a 514, São Cristóvão, CEP 41.500-300 Salvador, (meloenovaes@meloenovaes.com.br) e (rafael@meloenovaes.com.br), desde já se responsabilizando pela recepção das notificações por e-mail.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alíneas “a” e “b” do RPAF, em razão da Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 26/06/2020, formalizando a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 375.327,62, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita: “*Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza*”, consta ainda o registro de que: *Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 7799/00, Termo de Acordo Atacadista. Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.*

Por questão de prejudicialidade, analiso diretamente o Recurso Voluntário em detrimento ao Recurso de Ofício.

A recorrente alega nulidade do lançamento em função de três irregularidades por vícios materiais. Vejamos:

- Descrição do fato gerador (A autuação acusou hipótese de incidência totalmente alheia às atividades fiscalizadas, ou seja, o crédito foi constituído por fato gerador não comprovado pela autuação e, nunca exercido pelo contribuinte);

- Determinação da base de cálculo (ao indicar que o crédito tributário é composto pela ausência dos 10% destinado ao Fundo, deveria o autuante indicar qual a base de cálculo que incidiria o percentual, haja vista que a Lei excepciona e detalha as hipóteses de incidência para esta modalidade de exação do ICMS).
- Apuração do montante devido (haja vista que de todo o crédito de ICMS cobrado, se parte terá vinculação ao percentual destinado ao Fundo e parte será decorrente do uso indevido do decreto atacadista, referida distinção deveria ter sido apontada pelo autuante, mas não foi, mesmo quando instada a manifestar-se sobre tal afirmação. Ou seja, não se sabe o quanto compete a cada um, dificultando consideravelmente o exercício da defesa).

A Autuação foi feita com sob a alegação de que recolheu a menor o ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

A fundamentação legal utilizada foi: Art. 2º e 24º a 26º da Lei nº 7.014/96, Lei nº 13.564/16 e Decreto nº 16.970/16.

A Lei nº 13.564/16, instituiu condição para concessão e manutenção de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros relacionados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que foi a contribuição para o FUNCEP – Fundo Estadual de Combate à Pobreza e assim é disposta:

“Art. 1º A fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros que resultem em redução do valor a ser pago do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS fica condicionada ao cumprimento, pelo contribuinte beneficiário ou incentivado, da comprovação de depósito, em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Lei nº 7.988, de 21 de dezembro de 2001, do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, inclusive, em relação aos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros cuja fruição esteja em curso.

§ 2º Ato do Chefe do Poder Executivo definirá procedimentos para o cálculo e o recolhimento do valor do depósito previsto no caput deste artigo e poderá restringir a aplicação das condições a determinados benefícios ou programas de incentivo.” (grifos)

Sendo a mesma regulamentada pelo Decreto nº 16.970/16, que diz:

“Art. 1º A condição estabelecida na Lei nº 13.564, de 20 de junho de 2016, para fruição de benefício e incentivo fiscal ou financeiro somente será exigida dos contribuintes beneficiários dos programas a seguir indicados:

I - programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001;

II - créditos presumidos previstos no Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997.

Como podemos depreender da leitura acima, a exigência do Fundo de Pobreza apenas se aplica aos incentivos do DESENVOLVE, criada pela Lei nº 7.980/01 e ao Crédito Presumido, instituído pelo Decreto nº 6.734/97, ocorre que a empresa não usufrui de nenhum desses incentivos fiscais, apenas possui Termo de Acordo de Atacadista instituído pelo Decreto nº 7.799/2000.

Nas informações postas pelo autuante a título de esclarecimento da autuação, consta que:

“Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 77599/00, Termo de Acordo Atacadista.

Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.

Conforme pode-se constatar da leitura das informações complementares, a infração imputada ao contribuinte decorreu pelo não cumprimento dos percentuais dispostos no inciso I, do art. 1º do Decreto nº 7.799/00, ora transscrito:

“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS

(CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), tratando-se de estabelecimento cuja receita bruta do exercício anterior seja igual ou inferior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);”(grifos acrescidos)

Ou seja, totalmente diverso da infração descrita na autuação.

Efetivamente, porquanto exigido pelo RPAF/99 que no lançamento, a descrição dos fatos considerados infrações, deve ser exposta de forma clara, precisa e sucinta, sendo este um requisito essencial, o descumprimento deste requisito, fatalmente acarretará a invalidade do ato, por inobservância do devido processo legal.

No presente caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que dos fatos expostos no processo e que fundamentam a autuação, estão contaminados por vícios insanáveis, decorrentes da inconsistência, incongruência ou imprecisão, que não refletem a realidade da acusação fiscal, fato constatado pelo desencontro entre o relato dos fatos e a acusação fiscal.

Não se pode falar em Processo Administrativo sem a estrita observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, como dispõe a Constituição Federal, assim como dos demais princípios administrativos e processuais, dentre eles o princípio da verdade material.

Oportuno observar que o § 1º, do art. 18 do RPAF/99, somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais.

No caso em análise, a incongruência apontada se constitui vício incapaz de ser sanado, uma vez que na tentativa de saná-lo se incorreria inevitavelmente em mudança de fulcro da autuação, prática vedada pelo CTN, conforme art. 141, tornando o lançamento inseguro por não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, conforme previsto no artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, decretando a NULIDADE do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Com as devidas considerações ao voto da eminente relatora, que entende haver tanto um erro formal como um erro material no processo, tenho a fazer as seguintes considerações, já que questões de nulidades por vícios formais e matérias em muitas situações há mesmo dificuldade em se distinguir.

Não há dúvida que a descrição da infração destoa completamente do fato que devia se subsumir, embora com acréscimos feitos pelo autuante, que não entendo se configurar uma intenção de correção do erro, pois se isto fosse, o próprio autuante teria retificado o código da infração para outra que se coadunasse com os fatos provados no lançamento, e não por meio de informações que até se amoldam aos fatos comprovados de recolhimento a menos do imposto devido por descumprimento do Decreto nº 7799/00.

Por outro lado, não é crível que o autuante tenha visto o erro de uma descrição clara relativa a fundo de pobreza e simplesmente se recusado a corrigir o sistema emissor. Para quem já trabalhou com o sistema emissor de Auto de Infração - SEAI, é compreensível que eventuais erros aconteçam, pois na hora da escolha da infração no sistema, há uma sucessão de códigos que se conectam, e uma simples seleção equivocada de um dos códigos pode se obter uma infração totalmente diferente.

No caso deste auto, o código escolhido foi sucessivamente 03.02.18, e basta que após a escolha do

número 03, ao invés de selecionar o número 02, trocar por outro, já se conduz a outra infração.

Pelo exemplo abaixo, de uma infração corretamente descrita no que diz respeito à mesma infração do Decreto nº 7799/00, se constata que o erro foi do autuante ao selecionar o número 18 em vez do número 06. Em vez de **03.02.06, selecionou 03.02.18.**

I. N° - 299430.0001/12-2 AUTUADO - CENTRALTEC CLIMATIZAÇÃO LTDA. AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA ORIGEM - INFAS ATACADO INTERNET - 09.10.2012 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF N° 0225-02/12 EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O tratamento fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 aplica-se unicamente nos meses em que se atinja o percentual de 65%, no mínimo, do faturamento do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente mantida. Não acolhidas arguições de nulidade. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2012, exige ICMS no valor histórico de histórico de R\$ 1.378.881,01, em decorrência de:

INFRAÇÃO 01 – 03.02.06 - Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 1.201.749,50, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Contribuinte possui Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia para utilizar o benefício previsto no Decreto Estadual nº 7.799/2000, porém em nenhum dos meses dos exercícios de 2008 e 2009 atingiu o percentual mínimo de vendas destinadas a contribuintes do ICMS. Com isto, as reduções de base de cálculo realizadas naqueles exercícios são consideradas indevidas.

Por consequência o enquadramento legal também saiu incompatível com a infração pretendida, se reportando à infração vinculada ao fundo de pobreza. Observo inclusive que o autuante ao inserir o detalhamento da infração também errou, de 7799/00 para 7599/00.

A Junta não acolheu a nulidade pelo fato de entender que o equívoco do autuante na descrição dos fatos teria sido corrigido no campo complementar e não teria havido prejuízo à ampla defesa contribuinte e ao contraditório.

Contudo, a nulidade não depende apenas de cerceamento de defesa do contribuinte, dado que sequer pode se aplicar o que diz o parágrafo 1º, do art. 18 do RPAF - “eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração”.

Há também de se observar o disposto no art. 39 do RPAF:

Art. 39. O Auto de Infração conterá: I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; II - o dia, a hora e o local da autuação; III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta..(....)

Evidente que o autuante dispõe do campo de informações complementares para melhor explicar o lançamento, não havendo limite de espaço, podendo preencher várias páginas como notas explicativas.

Em havendo falha na explicação ou no entendimento, é possível correções que possibilitem o exercício da ampla defesa, sem a nulidade do lançamento. Contudo isto não se confunde com a mudança completa da infração, imputando-se inicialmente uma conduta e a seguir, modificando-a completamente, desqualificando a descrição inicial.

É comum ocorrer alteração pelo autuante na informação fiscal, quando se aplica nulidade pela mudança de fulcro da infração. O fato de haver mudança do fulcro *ab initio*, altera apenas a temporalidade, não havendo qualquer mitigação à vedação de mudança de fulcro da infração cometida, para se manter o lançamento. Há de se anular.

Fosse assim, se na informação fiscal o autuante mudasse a infração e desse vistas ao autuado, poderia se alegar que ele tomou conhecimento do que está sendo acusado e não foi cerceada a sua defesa. Não, a nulidade não decorre simplesmente de comprovação de cerceamento de defesa. Há formalidades jurídicas a serem respeitadas, haja vista a tipicidade fechada do direito tributário e o respeito ao princípio da imutabilidade do lançamento.

O princípio da imutabilidade do lançamento deve ser respeitado, conforme art. 145 do CTN, exceto quanto às situações ali taxativamente previstas. Não se trata então, de um erro de fato passível de correção sem violação ao princípio da imutabilidade, como um erro de cálculo, que aliás foi corrigido no lançamento, uma vez que não está prevista esta situação no art. 145 do CTN.

Mediante diligência, houve correção do lançamento para R\$ 184.565,06 enquanto o próprio autuado encontrou valor quase idêntico (R\$ 184.570,84) conforme salientou a auditoria que efetuou a correção, às fls. 207, uma diferença irrigória de apenas R\$ 5,78, e desde já advirto que tal correção em nada contamina o auto de nulidade, por se enquadrar em meros erros de fato, corrigíveis nos termos do art. 18 do RPAF e também previsto no art. 145 do CTN.

No caso da descrição não estamos lidando com um erro de fato corrigível, mas um erro de direito insanável, pois trata dos elementos essenciais do fato jurídico tributável, da norma aplicada, que não pode ser modificada ou mantida em duplicidade com diferenças na descrição como é o caso em discussão. Há 2 infrações claramente distintas para um só fato comprovado.

O que se verifica é uma infração comprovadamente diferente da que a seguir é explicada – não recolhimento do valor correspondente a 10% do fundo de pobreza. Tal situação traria inclusive problemas na eventual constituição de CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA, conforme trecho citado em trabalho acadêmico de Cito Benevenuto Soares sobre a impossibilidade de alteração da CDA, extraído de artigo de Juliana Furtado Costa, procuradora da fazenda nacional:

"Os vícios materiais ou formais do processo administrativo relativo ao controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário somente são passíveis de alteração nos termos do artigo 149 do CTN, não por meio da substituição do título executivo respectivo. É permitido, assim, à Fazenda Pública retificar a certidão para que ela se adeque ao lançamento, jamais alterar o próprio lançamento. Isto decorre do fato de não ser possível confundir o ato de lançamento ou autolançamento com o ato administrativo da inscrição em dívida ativa."

Assim é que não poderá a Fazenda Pública alterar a infração que está descrita no lançamento: *Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

A questão aqui é verificar se o erro de direito (gênero) aqui detectado, se constitui em erro material ou formal (espécies), de forma a se indicar à Administração Fazendária a possível renovação da ação fiscal, face o art. 173, II do CTN.

O erro de direito comporta tanto o vício de formalidade como de materialidade, e não estando o vício formal abrangido pelo art. 173, o prazo decadencial escoa a partir dos fatos geradores do crédito tributário que foi anulado, no caso desta lide, do exercício de 2017, ou seja, decaídos por vício material, mas passíveis de renovação se detectado vício formal.

Dada a complexidade do tema, visto ser a diferença entre vício formal e material, bastante sutil, havendo uma zona cinzenta que permeia a fronteira entre um e outro, trago aqui voto já prolatada por este Relator, em que o auto de infração, em sentido inverso, tinha uma infração com diversos fatos distintos, vinculados a imputações também distintas, tendo sido anulado e renovado o procedimento.

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 n° 0026-04/18 - ORIGEM - IFEP NORTE PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2019 2

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0269-12/19

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.

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, do art. 142 do CTN.

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 5ª 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 distinta, 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 insubstância 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 artigo 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 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-dedireito-tributario-lancamento-anulado-por-vicio-formal-novo-lancamento-alcance-da-norma-ctn-art-173-iidrantonio-airton-ferreira#ixzz33JxAVG38> – consulta em 31/05/2014). (grifo nosso).

Após as considerações do parecer acima, verifico à fl. 1 do processo, na descrição da infração, a seguinte informação: “*Acrescente-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, este 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 descaracteriza 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.

Faço aqui um parêntese e interrompo a transcrição do voto acima, para observar que os fatos em muito se assemelham aos deste processo, pois aqui o valor foi corrigido em diligência numa quantia quase idêntica ao encontrado pela autuado. Houve a mesma situação no processo acima julgado. Nesse sentido, poderia *a priori*, admitir que o lançamento se renovado for, poderá se aproveitar dos mesmos demonstrativos aqui corrigidos, não necessitando renovar a ação fiscal.

Continuando com o voto transscrito:



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 de cada uma delas, mas 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 I - 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.

Dai 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, uso discordar pelas razões abaixo dissecadas. Para que não pare a 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 N° 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.

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.

Dai 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.” (...)

Fazendo um cotejo do parecer acima citado com situações vivenciadas no imposto estadual em discussão nesta lide, um exemplo típico de erro na identificação jurídica do sujeito passivo, ocorre nas operações submetidas ao regime de substituição tributária, reportando-me a processo julgado por esta Câmara:

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0016/07-3 RECORRENTE - VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 096-01/12 ORIGEM - IFEP COMÉRCIO INTERNET - 18/12/2012 1 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0385-11/12 EMENTA: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO REMETENTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS PELO SUBSTITUTO POR FORÇA DE SENTENÇA JUDICIAL IMPEDITIVA EM AÇÃO MANDAMENTAL MOVIDA PELO SUBSTITUÍDO.

IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO. Restou comprovado nos autos que o ICMS-ST foi retido e recolhido a menos pelo remetente na condição de contribuinte substituto (operações interestaduais com veículos automotores - Convênio ICMS 132/92), em face do cumprimento de liminar em Mandado de Segurança impetrada pelo destinatário na condição de contribuinte substituído. Neste caso específico, os efeitos da liminar concedida afastou a obrigação do substituto tributário quanto ao recolhimento do ICMS-ST referente às operações realizadas pela revendedora substituída. A exigência do imposto deve recair sobre o contribuinte substituído e afastado a exigência do substituto tributário por ilegitimidade passiva. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Reformada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

Nestes casos o contribuinte substituto, ao vender a mercadoria para outro contribuinte, o substituído, torna-se o responsável legal pelo recolhimento do tributo, como no caso das montadoras que quando vendem automóveis para as concessionárias, retém por substituição o tributo devido pela operação e repassa ao estado de destino.

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

Após eventual julgamento de mérito, ou a queda do mandado de segurança, o autuante, entendendo que 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, pode se aferir que 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.

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 se ocorresse, denotaria sem dúvida um vício material.

Logo, o que aflora aqui é um vício formal, acrescentado de 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.

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.

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.

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.

Adentrando o caso concreto desta lide, transcrevo parte do voto da nobre relatora:

A Autuação foi feita com sob a alegação de que recolheu a menor o ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

A fundamentação legal utilizada foi: Art. 2º e 24º a 26º da Lei 7.014/96, Lei nº 13.564/16 e Decreto 16.970/16.

A Lei nº 13.564/16, instituiu condição para concessão e manutenção de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros relacionados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que foi a contribuição para o FUNCEP – Fundo Estadual de Combate a Pobreza e assim é disposta:

“Art. 1º A fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros que resultem em redução do valor a ser pago do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS fica condicionada ao cumprimento, pelo contribuinte beneficiário ou incentivado, da comprovação de depósito, em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Lei nº 7.988, de 21 de dezembro de 2001, do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício.

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, inclusive, em relação aos benefícios e incentivos fiscais ou financeiros cuja fruição esteja em curso.

§ 2º Ato do Chefe do Poder Executivo definirá procedimentos para o cálculo e o recolhimento do valor do depósito previsto no caput deste artigo e poderá restringir a aplicação das condições a determinados benefícios ou programas de incentivo. (grifos)

Sendo a mesma regulamentada pelo Decreto nº 16.970/16, que diz:

“Art. 1º A condição estabelecida na Lei nº 13.564, de 20 de junho de 2016, para fruição de benefício e incentivo fiscal ou financeiro somente será exigida dos contribuintes beneficiários dos programas a seguir indicados:

I - programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - **DESENVOLVE**, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001;

II - créditos presumidos previstos no Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997.

Como podemos depreender da leitura acima, a exigência do Fundo de Pobreza apenas se aplica aos incentivos do Desenvolve, criada pela Lei nº 7.980/01 e ao Crédito Presumido, instituído pelo Decreto nº 6.734/97, ocorre que a empresa não usufrui de nenhum desses incentivos fiscais, apenas possui Termo de Acordo de Atacadista instituído pelo Decreto nº 7.799/2000.

Nas informações apostas pelo autuante a título de esclarecimento da autuação, consta que: “Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do

Decreto 7599/00, Termo de Acordo Atacadista.

Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.

Conforme pode-se constatar da leitura das informações complementares, a infração imputada ao contribuinte decorreu pelo não cumprimento dos percentuais dispostos no inciso I do art. 1º do Decreto nº 7799/00, ou seja, totalmente diverso da infração descrita na autuação.

Por todo o exposto, não é simplesmente pelo fato de se poder refazer um lançamento sem renovação do procedimento, no entendimento da doutrina de 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.”

Porque quando o autuante comete o erro na identificação do sujeito passivo no caso de substituição tributária, ainda que possa refazer o lançamento sem intimar o contribuinte nem refazer o procedimento, aproveitando todo o material disponível no auto anulado, pode se aferir que diferentemente do caso em que o autuante comete um mero erro formal de identificação do contribuinte (substituir a matriz pela filial de modo acidental).

Neste caso se altera a natureza do erro quando faz a escolha por juízo de valor jurídico como é o caso do exemplo citado da montadora de automóveis, quando o autuante estaria a praticar um erro material, de direito, ao confundi-lo como devedor da obrigação tributária e não um erro formal.

Voltando ao início deste voto, disse que “não é crível que o autuante tenha visto o erro de uma descrição clara relativa a fundo de pobreza e simplesmente se recusado a corrigir o sistema emissor.

Fica evidente que ao acrescentar detalhamento da infração, por distração, sequer percebeu que havia escolhido o item codificado errado, que havia uma infração distinta, e apenas acrescentou o período autuado, e que não atingiu os percentuais previstos para redução, e ainda errou o número do Decreto, de 7799 para 7599, mero erro formal de digitação.

No máximo, o erro teria sido causado por imperícia no uso do sistema emissor de Auto de Infração, mas é certo que o autuante pensava que escolheu a codificação correta, e que lá estava perfeitamente descrita, se caracterizando um erro instrumental ou formal, jamais um erro material, quanto à substância.

Em outro parecer da PGFN- 812/2015 do Procurador Rodrigo Alves Chaves, é dito que o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra matriz de incidência, contudo há erro formal do instrumento de lançamento.

Mizabel Derzi afirma que o erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção de dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos que fundamentaram a prática do ato.

No caso, verifica-se que não houve qualquer incorreção dos critérios que fundamentaram a prática do ato, haja vista o autuante ter inclusive descrito a infração sem perceber que havia lançado no auto, um código de infração incompatível com os seus fundamentos, no que se revela um erro meramente instrumental, formal.

Por fim, à luz do art. 142 do CTN, o autuante verificou a ocorrência do fato gerador, identificou o sujeito passivo, determinou o montante tributário, corrigido mediante diligência, tendo cometido o erro quanto ao disposto no art. Art. 39 do RPAF -. O Auto de Infração conterá: I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; II - o dia, a hora e o local da autuação; III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta. (...)

Quando o núcleo do erro reside não no art. 142 do CTN, mas no dispositivo do regulamento do

processo administrativo fiscal, que dispõe de normal processuais e não de direito material, é claro sinal que está se cometendo um erro formal, instrumental, jamais um erro material.

Entendo que o erro cometido está restrito ao instrumento, ao Auto de Infração, pois não há de se falar que o fisco incorreu em erro de direito, pois não se cometeu qualquer erro na apreciação da natureza jurídica do fato gerador, prova disso é que o autuante escreveu o que tinha detectado logo após, a inclusão da infração padronizada do sistema emissor, não havendo porque se falar em erro quanto ao direito, mas quanto ao instrumento, na lavratura do auto, em erro de escolha de códigos do SEAI.

Erro de direito claro neste caso seria se o autuante reforçasse na descrição que se tratava de um contribuinte obrigado a pagar fundo de pobreza, que pensasse se tratar efetivamente de uma obrigação tributária devida.

No entanto, estamos a tratar de **um direito já previamente qualificado mediante a clareza do autuante ao acrescentar o fato jurídico tributário que vislumbrou no procedimento com infração à legislação o próprio contribuinte em sua defesa encontrou valor quase idêntico ao da diligência), mas inexequível pelo vício formal detectado.**

Não tivesse o autuante declarado o que estava realmente detectando como infração (a violação do Decreto nº 7799/00), e estivesse o lançamento apenas com o que consta na descrição padrão do SEAI, certamente não haveria como se provar que o autuante cometeu um erro formal, havendo apenas uma infração absolutamente incompatível com a descrição e sem qualquer comprovação de erro meramente formal, mas tão somente de erro substancial quanto à identificação do fato gerador. Neste caso, não estaríamos a discutir a existência de um erro instrumental, por evidenciar-se notório erro material. No entanto, o autuante demonstrou claramente o que pretendia cobrar no lançamento, não havendo defeito substancial do direito em discussão.

O vício formal não permite novo procedimento com novas investigações, não podendo o fisco sequer exigir novas informações do contribuinte, muito menos lavrar outras infrações. Caso se verifique a necessidade de nova intimação, de reanálise dos fatos geradores, é prova de que a obrigação tributária não estava plenamente identificada e qualificada e que o vício não era de forma, mas natureza jurídica do ato administrativo.

O novo lançamento deve se restringir ao que consta no lançamento anterior, exceto quanto a eventuais correções de meras inconsistências, como foi efetuada na diligência. Assim posto, recomendo a renovação da ação fiscal, por nulidade devido a erro formal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 088568.0004/20-3, lavrado contra **FERIMPORT COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS