

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 299167.0002/23-4
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- HOTEL FERRAGEM LTDA.
<b>RECURSO</b>	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0191-03/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 14/03/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0078-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. DECADÊNCIA DO DIREITO ESTATAL DE LANÇAR. ANULAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL. REFAZIMENTO DE LANÇAMENTO. A nulidade material diz respeito ao conteúdo (fato, provas, direito aplicável ao fato) do lançamento. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de no cálculo do débito ter sido adotado método para apuração do valor das omissões de entradas em desacordo com expressa determinação na legislação de regência, implicando incerteza e insegurança do valor devido apurado, além de inobservância do critério da proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa nº 56/07, tratando-se, portanto de nulidade por vício material. Considerando-se que a anulação do lançamento anterior foi por vício material, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em decorrência da aplicação da regra do inciso I, do art. 173 do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em face do pronunciamento colegiado da 3ª JJF nº 0191-03/23-VD, que desonerou totalmente o sujeito passivo do débito outrora imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2022, e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$ 80.013,31, pela constatação das seguintes infrações:

*Infração 01 - 004.005.005. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2016. Exigido o valor de R\$ 76.323,98, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo às fls. 09 a 27 e CD à fl. 36;*

*Infração 02 - 004.050.08. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2016. Exigido o valor total cobrado de R\$ 2.572,08, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo às fls. 09 a 27 e CD à fl. 36;*

*Infração 03 - 004.005.009. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2016. Exigido o valor total cobrado de R\$ 1.117,25. Demonstrativo às fls. 09 a 27 e CD à fl. 36.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Improcedente nos seguintes termos:

**VOTO**

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em razão de três infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial pela falta de recolhimento do ICMS apurado mediante a aplicação do roteiro de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2016, ou seja, com a data de ocorrência em 31/12/2016.

O Auto de Infração lavrado em 21/09/2022, trata de autuação decorrente de auditoria fiscal referente ao exercício de 2016 e se constitui em renovação de ação fiscal anterior, que culminou na lavratura do Auto de Infração 299167.0008/19-4 lavrado em 14/06/2019, declarado nulo pela Primeira Instância, Acórdão JJF 0027-01/21 e confirmada pela Segunda Instância, Acórdão CJF 0254-12/21.

Em sede de Defesa, o Autuado asseverou que o CONSEF se manifestou que: “o débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos das omissões de entradas de mercadorias foram obtidos por preços médios praticados em diversos itens, sem observar “a margem do valor adicionado conforme demonstrativo” - MVA, restando assim, concluir que o Auto de Infração não atende ao que estabelece a legislação tributária”.

Sustentou também não se tratar de um mero equívoco no procedimento de formalização do lançamento, mas sim de erro na própria constituição do crédito tributário, uma vez que houve um erro de fiscalização, um erro na aplicação da legislação tributária, um erro na realização do próprio lançamento fiscal, um erro na aplicação da regra matriz de incidência.

Ponderou a incongruência do posicionamento do CONSEF ao aduzir que houve uma “ausência de formalidades essenciais, conforme art. 41, do RPAF-BA/99, que em conjunto com o que preconiza os incisos III e IV, do art. 39”; haja vista que ficou patenteado no corpo da decisão, que o vício ocorreu no próprio lançamento (vício material) e não no procedimento de formalização desse lançamento.

A Autuante em sua informação fiscal explicou que o motivo da nulidade decidida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal deu-se, principalmente, em decorrência da utilização do preço médio das saídas de mercadorias na apuração da base de cálculo das omissões de saídas assim como não ter sido considerada a proporcionalidade prevista na IN N° 56/2007.

Sustentou que seu entendimento acompanha a decisão proferida pela Colenda 2ª CJF ao classificar o erro cometido inicialmente como de cunho formal e não material. Pugnou pela procedência do Auto de Infração, uma vez que não foi abordado na Impugnação questões de mérito, pelo que se depreende como anuência tácita dos valores reclamados.

Exame dos elementos constantes dos presentes autos, especialmente o teor da impugnação e da informação fiscal, verifica-se que o deslinde da questão, consiste em se determinar o fundamento que anulou o Auto de Infração nº 299167.0008/19-4, dando origem a exigência fiscal, ora em análise, refere-se a vício de forma ou de substância.

No caso de vícios de forma, o Auto de Infração é declarado nulo, por desrespeito a uma exigência prevista em lei, mas, por não terem cunho material a impedir a prática do ato de lançamento ou a plena compreensão ou caracterização da infração, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme inciso II, do art. 173, do CTN. São aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício.

Já o vício material, por seu turno diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato, apuração da base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato). Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado a norma contida no inciso II, do art. 173, do Código Tributário Nacional, cujo texto segue transscrito, in verbis:

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

[...]

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

Assim, deve se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior para que descortine a natureza do vício decretado. Eis que, se a norma violada se traduzir como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, no entanto, haverá vício formal se a norma violada não interfere na constituição do crédito tributário.



Logo, o deslinde da questão, ora em lide, perpassa pelo exame da decisão contida no Acórdão CJF 0254-12/21, bem como, na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material.

Inicialmente destaco, por importante, que o Acórdão CJF 0254-12/21, que anulou o Auto de Infração anterior, é datado de 19.08.21. Apesar de o Auto anterior ter sido anulado pelo CONSEF em agosto de 2021, somente em dezembro de 2022 foi refeito o lançamento defeituoso e o Autuado foi cientificado de sua lavratura em 06 janeiro de 2023. Os interesses do Estado na situação em exame estariam resguardados se a renovação da ação fiscal tivesse sido feita a tempo. Como isso não foi feito, resta agora, tão-somente, verificar se o Auto de Infração anterior foi anulado por vício formal ou material.

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

Na nulidade material o que se configura é a incerteza ou falta de liquidez, o que a faz se aproximar bastante da improcedência, que decorre da inexistência de um ou mais aspectos da norma jurídica (material, pessoal, temporal, espacial, valorativo, operacional).

No Acórdão CJF 0254-12/21, que decretou a nulidade do Auto de Infração anterior, tomou por fundamento da nulidade aspectos de mérito do lançamento, pois ao calcular o débito, no demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos das omissões de entradas de mercadorias foram obtidos por preços médios praticados em diversos itens, sem observar a margem do valor adicionado - MVA, como prevê o inciso II, do art. 23-A, da Lei 7.014/96, implicando indeterminação do valor devido. Além disso, na conclusão do voto, o conselheiro recomendou que no refazimento fosse, inclusive, observada a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

Por conseguinte, resta patente que a nulidade do Auto de Infração lavrado anteriormente e que deu aso a lavratura do presente, ora em lide, decorreu de vício material.

O inciso II, art. 173, do CTN prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - inciso I, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II.

No presente caso a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, portanto, não se aplica a regra do inciso II, do art. 173, do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I.

Por conseguinte, em relação ao presente Auto de Infração, que constitui refazimento do Auto de Infração nº 299167.0008/19-4, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ao ser lavrado o presente Auto nº 299167.0002/23-4.

Pelo expedito, concluo pela insubsistência da autuação.

No tocante à solicitação para que seja realizado o cadastramento do Patrono desta Defesa Administrativa no sistema do CONSEF/SEFAZ, bem como a inclusão do seu e-mail, daniel\_leal@hotmail.com, para acompanhar o andamento do processo, recebendo intimações e publicações porventura realizadas, sob pena de nulidade processual, observo que de acordo com o inciso III, do art. 26, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 e 109, do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações atinentes ao presente feito.

Ante ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O Recurso de Ofício refere-se à desoneração completa do débito objeto do auto de infração, decorrente do reconhecimento do instituto da decadência previsto no inc. I, do art. 173 do CTN.

Merce registro o fato de que a presente autuação decorreu da continuidade da atividade administrativa do Fisco como consequência da decretação de nulidade do Auto de Infração lavrado anteriormente, por vício material, eis que inquinado pela nulidade de aspectos de mérito do lançamento, “pois ao calcular o débito, no demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos das omissões de entradas de mercadorias foram obtidos por preços médios praticados em diversos itens, sem observar a margem do valor adicionado - MVA, como prevê o inciso II, do art. 23-A, da Lei 7.014/96, implicando indeterminação do valor devido. Além disso, na conclusão do voto, o conselheiro recomendou que no refazimento fosse, inclusive, observada a orientação da Instrução Normativa

nº 56/07.”

Neste sentido, a Junta de Julgamento Fiscal, considerando que o Acórdão CJF 0254-12/21, que anulou o Auto de Infração anterior foi datado de 19.08.21 e que, apesar de o Auto anterior ter sido anulado pelo CONSEF em agosto de 2021, somente em dezembro de 2022 foi refeito o lançamento defeituoso e o Autuado foi cientificado de sua lavratura em 06 janeiro de 2023, declarou que os interesses do Estado na situação em exame somente estariam resguardados se a renovação da ação fiscal tivesse sido feita a tempo, o que não se verificou.

Registrada a presença na sessão de videoconferência, Dr. Daniel Moitinho Leal que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF Nº n° 0191-03/23-VD) desonerou totalmente o sujeito passivo em montante atualizado superior a R\$ 200.000,00, estando, portanto, conforme estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Em frente, verifico que a desoneração consolidada na decisão recorrida decorre da aplicação do art. 173, I do CTN, notadamente pelo reconhecimento do fato de que, em relação ao presente Auto de Infração, que constitui refazimento do Auto de Infração nº 299167.0008/19-4, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ao ser lavrado o presente Auto nº 299167.0002/23-4, tendo em vista que a referida anulação decorreu de erro material, senão vejamos dos termos da própria decisão:

*“No Acórdão CJF 0254-12/21, que decretou a nulidade do Auto de Infração anterior, tomou por fundamento da nulidade aspectos de mérito do lançamento, pois ao calcular o débito, no demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos das omissões de entradas de mercadorias foram obtidos por preços médios praticados em diversos itens, sem observar a margem do valor adicionado - MVA, como prevê o inciso II, do art. 23-A, da Lei 7.014/96, implicando indeterminação do valor devido. Além disso, na conclusão do voto, o conselheiro recomendou que no refazimento fosse, inclusive, observada a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.*

*Por conseguinte, resta patente que a nulidade do Auto de Infração lavrado anteriormente e que deu aso a lavratura do presente, ora em lide, decorreu de vício material.*

*O inciso II, art. 173, do CTN prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - inciso I, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado - inciso II.*

*No presente caso a anulação do lançamento anterior não foi por vício formal, portanto, não se aplica a regra do inciso II, do art. 173, do CTN, recaindo a situação na hipótese do inciso I.”*

Cabe destacar parte dos fundamentos que motivaram a nulidade do lançamento de ofício (fls. 131/134):

“(…)

*A 1ª JJF, ao julgar Nulo o lançamento de ofício, considerou a demanda examinada, agiu com assertiva e fora observado que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações imputadas ao autuado.*

*Em resumo, verifico e corroboro com a JJF, pois a infração imputada ao contribuinte não está caracterizada, por não haver provas aduzidas pelo autuante, que ao atender a diligência proposta pela colenda Junta julgadora, ponderou em sua informação fiscal, fls. 106 a 109, que “deixou evidente, que foi utilizada forma equivocada de apuração que impediu a determinação correta do montante do débito tributário, acarretando a nulidade total do presente Auto de Infração”*

(...)

*Ademais, vejo que o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos das omissões de entradas de mercadorias foram obtidos por preços médios praticados em diversos itens, sem observar “a margem do valor adicionado conforme demonstrativo” – MVA, restando assim, concluir que o Auto de Infração não atende ao que estabelece a legislação tributária.*

*Portanto, constato a necessidade de renovação da ação fiscal, salvo a aludida falha, ante a comprovação da*



ocorrência de vício insanável, diante da ausência de formalidades essenciais, conforme art. 41 do RPAF/99, que em conjunto com o que preconiza o art. 39, incisos III e IV, resulta pela nulidade do lançamento de ofício, em estrita consonância também com art. 18, IV, “a” do RPAF/99, o qual prevê tal medida, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração e o infrator.

Concluo, à vista do exposto, entendendo que não cabe reparo à Decisão ora recorrida, considerando que a acusação não foi devidamente instruída, onde coaduno com a decisão a quo, no qual foi observado que a fiscal autuante não teve compreensão real da repercussão decorrente da omissão de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoques, pois a mesma implica em presunção de ocorrência anterior de operações de saídas sem pagamento de imposto, o que implicaria na adoção obrigatória do disposto na Instrução Normativa nº 56/07.

*Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para manter a Decisão de piso e julgar NULO o Auto de infração.”*

Diante do exposto, vejo como correto o entendimento esposado pela JJF, no sentido de que a nulidade do lançamento é material, porquanto diz respeito à identificação do fato e das provas, bem como à aplicação do direito, implicando falta de certeza e liquidez, referindo-se à constatação efetuada pela própria junta de julgamento fiscal, na oportunidade, no sentido de que “que foi utilizada forma equivocada de apuração que impediu a determinação correta do montante do débito tributário, acarretando a nulidade total do presente Auto de Infração”.

Vale destacar, ainda, que houve a correta aposição, no julgamento primitivo, da ausência de formalidades essenciais nos termos do arts. 39, incisos III e IV e 41 do RPAF/99, resultando na nulidade do lançamento conforme art. 18, IV, “a” do RPAF/99, ao cabo do que constatou a necessidade de renovação da ação fiscal.

Nestes termos, diante de claro vício material e da indubidosa necessidade de refazimento a ação fiscal, deveria o fisco ter observado o que estritamente prediz o inciso I, do art. 173 do CTN que prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo válida a aposição dos marcos utilizados pelo julgamento originário: **a)** lançamento originário: 31/12/2016; **b)** Data do Acórdão CJF 0254-12/21, que anulou o Auto de Infração anterior é 19.08.21; **c)** Refazimento do lançamento: dezembro de 2022; **d)** ciência do autuado: 06 janeiro de 2023.

Operou-se, portanto, a decadência, estando conforme e escorreita a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299167.0002/23-4, lavrado contra **HOTEL FERRAGEM LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS