

PROCESSO - A. I. N° 298620.3013/16-1  
RECORRENTE - CLARO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - Acórdão 2ª CJF n° 0134-12/20-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/03/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0062-12/25-VD**

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

**RELATÓRIO**

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 2ª CJF (Acórdão CJF n° 0134-12/20-VD), que julgou pelo Provimento do Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela Nulidade da decisão recorrida do Auto de Infração em epígrafe (em virtude de ilegitimidade passiva, em que houve erro de fato), lavrado em 03/11/2016, em razão da seguinte irregularidade:

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

***Consta como complemento** que o Autuado solicitou baixa e entregou os livros fiscais sem movimento, embora, de acordo com o Relatório Diário de Operações TEF, emitido pelo Sistema de Informações do Contribuinte - INC, existem operações de venda, tendo sido alegado que a movimentação de venda foi escriturada em outra inscrição. E que o Autuado foi intimado a comprovar com documento fiscal (nota fiscal/cupom fiscal) e informar em que livro fiscal foram registrados os valores recebidos via cartão de crédito/débito, mas a documentação não foi entregue. Ainda foi registrado que os vencimentos estão de acordo com o Decreto n° 9.250/04 e alterações e que se aplicam também os Arts. 39, § 3º do RPAF/99 e 138-B, II do RICMS/12.*

A **defesa** foi apresentada (809/821) – **Auto de Infração n° 274068.0015/10-2**, onde após descrever os fatos da autuação, alegou, no mérito, que: **a)** a ora recorrente centraliza as operações imposta pelo Estado da Bahia e que há equívoco perpetrado pelas operadoras de cartão de crédito e débito (*destacou lista fornecidas pelas administradoras financeiras, no qual afirma justificar o equívoco da autuação*); **b)** afirma inexistir débitos de ICMS, tendo escrituração das operações em outra inscrição estadual (*destacou as operações ocorridas nos estabelecimentos – 67.576.364, 67.592.121, 67.621.704 e 68.920.207 – foram escrituradas sob a Inscrição Estadual n° 59.805.850 durante o período entre baixa das inscrições estaduais de titularidade da STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. e a ativação dos cadastros em nome da CLARO S/A. para estes mesmos estabelecimentos*); **c)** sustenta inexigibilidade da multa aplicada por suposta falta de

entrega da DMA (*destacou que na época dos fatos o contribuinte não era obrigado à entrega da DMA*); **d)** infere pela inaplicabilidade da multa em razão do seu caráter confiscatório (*chamou atenção de que o tributo não é para punir, da mesma forma que as sanções, não podendo ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado e que a penalidade, além de ser indevida é elevada ao ponto de implicar verdadeiro confisco. Rogou pelos princípios da proporcionalidade e citou julgados dos tribunais pátrios que versam sobre a exclusão ou mesmo redução da mesma*) e; **e)** solicitou diligência para se apurar os equívocos apontados.

A **Informação fiscal** apresentada (fls. 861/69), os autuantes após rebater as alegações defensivas, informaram que: **a)** as operadoras devem informar todas as operações e não apenas as operações de uma unidade; **b)** a fiscalização encontrou documentos vinculado que também não é um documento fiscal, não sendo possível afirmar que o documento de crédito/débito esteja vinculado a um cupom fiscal, não sendo apresentado, em nenhum momento, comprovação da escrituração em uma das suas inscrições; **c)** disse que no período fiscalizado o contribuinte tinha sim obrigação para apresentação da DMA, conforme o art. 42, XV, “h” da Lei nº 7.014/96, portanto, deve-se cobrar a multa pela falta de apresentação no prazo do documento fiscal; **d)** destacou que aplicação da multa está conforme a legislação (art. 42, III da Lei nº 7.014/96) e que, mesmo que não houvesse dolo, fraude ou simulação, ainda persiste o prejuízo ao erário, pela falta de escrituração e recolhimento do ICMS e; **e)** rogou pelo indeferimento do pedido de diligência, conforme o art. 147, I, “b” do RPAF/BA, pois o contribuinte não anexou documentação necessária para justificar a revisão.

Nas fls. 875/82, consta **decisão de piso** pela Procedente do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 em relação às duas imputações: **primeira** – falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, para operações não escrituradas nos livros próprios; **segunda** – falta apresentação da DMA.

Foi apresentado **Recurso Voluntário** (fls. 894/913), onde descreveu os fatos da autuação e, suscitou nulidade da autuação: **a)** em razão da ausência de motivação (falta de elementos necessários à identificação das operações autuadas pela recorrente), conforme o art. 18 e 39 do Decreto nº 7.629/99 (arts. 18, IV, “a” e 39, III); **b)** ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado em razão da centralização das operações da Recorrente, conforme o art. 18, IV, “b”, e no mérito, alega: **c)** submissão da recorrente à centralização das operações impostas pelo Estado da Bahia e o equívoco perpetrado pelas operações de cartão de crédito (onde alegou que foram devidamente escrituradas); **d)** inexigibilidade da multa aplicada contra a recorrente por suposta falta de entrega da DMA; **e)** inaplicabilidade da multa em razão de seu caráter confiscatório; **f)** solicita diligência.

Na fl. 964, consta **Parecer** da PGE/PROFIS opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Na fl. 967, consta **petição** informando novo endereço do patrono do recorrente.

Nas fls. 972-73, a então relatora da época converteu os autos em **diligência** ao setor de cadastro, posteriormente, encaminhou para à inspetoria de origem e os autuantes, onde solicitou informações: **a)** sobre a alegação da recorrente de centralização das inscrições estaduais referente aos estabelecimentos da autuada; **b)** para o autuante prestar nova informação fiscal, após tomar conhecimento dos dados cedidos no pedido feito anterior; **c)** caso haja manifestação, trazer novamente informação rebatendo as alegações do contribuinte; **d)** a inspetoria de origem entregar todos os documentos produzidos pela diligência.

Na fl. 976, consta a **informação** de que tanto a centralização da Inscrição Estadual nº 67.402.257 única e a inclusão do estabelecimento da Inscrição Estadual nº 67.621.704 na centralizadora ocorreram no mesmo dia em 29/08/2006, a informação que consta no registro de ocorrência de fl. 948 está correta.

Na fl. 978, consta **informação fiscal**, onde o autuante declarou que foi vencido o prazo da autuada por não apresentar documento intimada.

Nas fls. 982/990, consta **manifestação do contribuinte**, onde resumiu a autuação (trazendo

novamente os fatos abordados), no entanto, suscita nulidade da autuação acostando jurisprudência do CONSEF (A-0021-13/12), no mérito, alegou regularidades das operações devido à escrituração junto ao estabelecimento centralizador, onde juntou planilhas e *pints*, sustentando o que já fora alegado em sua defesa e peça recursal.

Na fl. 995, consta **petição** informando a alteração de endereço do patrono do recorrente.

Nas fls. 998/1002, ainda a então relatoria da época da 2ª CJF, converte os autos **diligência à PGE/PROFIS** no sentido da procuradoria opinar, através de parecer jurídico, sobre: **i)** previsão dos arts. 121, II, 124, I e parágrafo único, 125, I do CTN; **ii)** previsão dos arts. 5º e 6º, § 2º e 3º da Lei nº 7.014/96; **iii)** trazer opinativo sobre a imputação 2, sob o teor do art. 333, § 1º, II do RICMS/BA, dizendo sobre a vigência da obrigatoriedade de apresentação da DMA e CS-DMA; **iv)** discorrer sobre a alegação de ilegitimidade passiva do autuado.

Na fl. 1003, constou **despacho da PGE/PROFIS** reencaminhando para 3ª JJF.

Na fl. 1005, consta novo **pedido de diligência** reiterando a solicitação de emissão de Parecer Técnico-jurídico acerca da alegação de ilegitimidade passiva por parte do autuado, consoante integral teor da solicitação anterior, visto que tal análise necessariamente precede a avaliação do mérito da autuação, na qual incluída, se cabível, a apreciação, pelo fisco, da antemencionada petição juntada pelo sujeito passivo.

Nas fls. 1007-10, consta **parecer opinativo** da PGE/PROFIS, onde destacou em seus argumentos a decisão do CONSEF (A-0021-13/12), dando razão e reconhecendo a ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, conseqüentemente, a decretação da nulidade do Auto de Infração, com supedâneo do art. 18, IV, “b” do RPAF-Decreto nº 7.629/99.

Nas fls. 1041/57, consta **decisão de segundo plano** que proferiu pelo Provimento do Recurso Voluntário decretando a Nulidade do Auto de Infração, onde recomendou a renovação da ação fiscal sobre o estabelecimento com inscrição centralizadora, verificando o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, no período não atingido pela decadência.

Após a devida renovação fiscal, a fiscalização gerou novo **Auto de Infração** referente à infração “*Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de agosto a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007 a 2009 e janeiro a junho de 2010*”, ora discutido, **sob o nº 298620.3013/16-1**, onde o contribuinte fora intimado e apresentou, através de seus representantes, **defesa** (fls. 1077/98), onde apresentou argumento defensivos: **a)** preliminarmente decadência do direito do fisco de proceder à cobrança – arts. 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN, para os fatos geradores entre agosto de 2006 a junho de 2010, sendo que a intimação da autuação ocorreu em 07/11/2016; **b)** sustentou pela inaplicabilidade do art. 173, II do CTN em razão do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, ter sido declarado nulo em virtude de vício material; **c)** no mérito, alega inexistência de supostos débitos de ICMS, sendo escriturado as operações em outra inscrição estadual; **d)** inaplicabilidade da multa em razão de seu caráter confiscatório.

Na **informação fiscal** (fls. 1128/30), informou que não acolhe o pedido da impugnante.

Na fl. 1135, o então relator da 3ª JJF, após a renovação da ação fiscal, converte os autos em **diligência à inspetoria de origem**, no sentido de entregar ao contribuinte, cópias dos Relatórios de Informações TEF diários por operações do período fiscalizado, discriminando cada pagamento informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito e a correspondente escrituração em seus livros.

Na fl. 1139, consta a **conclusão da diligência** através da intimação feita.

Nas fls. 1145-46, consta **petição do contribuinte** informando sobre a nova informação referente à intimação para manifestação do mesmo.

Nas fls. 1158-59, consta **manifestação do contribuinte** onde requer a juntada, em CD, das notas fiscais emitidas pelas administradoras de cartão de crédito/débito, bem como os livros de

Registros, dando sentido da possibilidade de produzir os devidos efeitos legais, bem como comprovar a regular comprovação da escrituração contábil produzida pelo contribuinte.

Nas fls. 1164-65, consta **informação fiscal** mantendo a autuação em sua totalidade.

A 3ª JFJ **decidiu** (A-) pela Improcedência do Auto de Infração devido à decadência, sendo recorrido de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Esta CJF, **através do Acórdão nº 0134-12/20-VD**, decidiu pelo Provimento do Recurso de Ofício, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, no sentido de retornar os autos à Primeira Instância para novo julgamento sob a conclusão de “*A nulidade formal diz respeito à forma como se procede ao lançamento. A nulidade material diz respeito ao conteúdo do lançamento, ou seja, deve versar sobre fato, provas ou direito aplicável ao fato. No presente caso, o lançamento anterior foi anulado em virtude de ilegitimidade passiva, em que houve erro de fato. Consoante previsão do Art. 173, II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*”.

Os patronos do recorrente inconformados com a decisão de segunda instância, apresentou **Pedido de Reconsideração** às fls. 1212/29, tecendo o seguinte:

Alega **violação ao artigo 112 do CTN**. Após reproduzir a decisão da última da CJF, disse que houve prejuízo do contribuinte o que viola o artigo 112 do CTN, sendo que, havendo dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à extensão dos seus efeitos, bem como em relação à autoria, deve ser utilizada, invariavelmente, a interpretação mais benéfica ao contribuinte, conforme está descrita no inciso II “*à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*”. Portanto, o CTN, o qual estabelece, em âmbito nacional, normas gerais em matéria de legislação tributária (artigo 146, III da CF/88), prevê expressamente que em havendo dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza, às circunstâncias materiais do fato e à autoria (sujeição passiva), como é o caso concreto, a interpretação deve ser aquela mais favorável ao contribuinte.

Salienta que, no caso em exame, a 2ª CJF divergiu quanto à ocorrência da extinção do crédito tributário pela decadência (03 votos favoráveis vs 03 votos desfavoráveis), pois, na votação ordinária, três julgadores entenderam que o Auto de Infração anterior fora declarado nulo por vício material, enquanto que outros três entenderam se tratar de nulidade por vício formal. Houve, portanto, clara dúvida quanto à natureza / circunstâncias materiais do fato (artigo 112, II do CTN). Diante disso, o Ilmo. Sr. Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos regimentais, fez prevalecer o seu *voto de qualidade*, desempatando o julgamento de forma desfavorável à Requerente, em patente contrariedade ao disposto no artigo 112 do CTN.

Cita palavras de LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI (*Direito Tributário*, 7ª edição, editora Saraiva, pp. 816/817), os ensinamentos de RAFAEL PANDOLFO, as lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, jurisprudência do acórdão do C. STJ (*REsp 189.428/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/11/1999, DJ 17/12/1999, p. 328*), em que se utilizou a norma contida no mencionado artigo 112 do CTN para nortear a aplicação das disposições contidas no artigo 128 do mesmo diploma legal acerca da responsabilidade tributária de terceiros. Transcreve seguintes precedentes dos Tribunais Regionais Federais (*AC 0056647-98.2000.4.01.9199 / MG, Rel. JUIZ FEDERAL GRIGÓRIO CARLOS DOS SANTOS, 5ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.821 de 19/04/2013; TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1883412 - 0003620-84.2012.4.03.6109, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, julgado em 07/06/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:21/06/2017; TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1901322 - 0014605-32.2009.4.03.6105, Rel. JUÍZA CONVOCADA GISELLE FRANÇA, julgado em 05/04/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/04/2017; TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 1183868 - 0614559-77.1998.4.03.6105, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MAIRAN MAIA, julgado em 12/01/2012, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/01/2012; TRF 4ª Região, SEGUNDA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 96.04.45090-5, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, julgado em 06/08/1998, e-DJ*

02/09/1998).

Pede reforma, uma vez que implica manifesta violação ao artigo 112 do CTN.

**Alega vício material do Auto de Infração anterior.** Argumenta de extinção do crédito tributário pela decadência foi rejeitado por se entender que o Auto de Infração anterior teria sido anulado por vício formal. Entretanto, não se está diante de vício formal, mas sim material, onde de fato, para que se possa admitir a interrupção do prazo decadencial, exatamente como determina o artigo 173, II do CTN, e possa se falar em revisão de lançamento, tal ato administrativo, além de ter que ser praticado dentro do prazo de 05 anos contados da data da decisão que declarou a anulabilidade do lançamento anterior, deve buscar a retificação de ato declarado **anulável** em razão de vício formal.

Assim, reporta que diferentemente da regra prevista no seu inciso I, a contagem do prazo decadencial, nos casos de vício formal, possui como termo *a quo* a data da decisão que declarou a anulabilidade do lançamento. A dúvida, contudo, que surge, é o que se entenderia por vício formal e vício material e qual a diferença entre ambos os institutos. Somente após a delimitação destes dois institutos é que se pode afirmar com precisão quais os casos em que é admitida a aplicação da exceção prevista no inciso II, do artigo 173 do CTN em contraposição àquela regra prevista em seu inciso I.

Salienta que a delimitação do contorno dos referidos institutos é de extrema importância, na medida em que a reabertura do prazo decadencial para a revisão de lançamento, nos termos do artigo 173, II do CTN, apenas será admitida nos casos em que o lançamento anterior tiver sido anulado por vício formal. Como decorrência lógica, sempre que se estiver diante de vício material, a lavratura de nova autuação fiscal, com a retificação de tal vício, necessariamente deverá ser feita dentro do prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º ou no inciso I do artigo 173 do CTN.

Entende que, por vício formal aquele que se relaciona com o **procedimento** e o **documento** que formaliza a existência do crédito tributário. Em outras palavras, o vício formal abrange notadamente apenas questões meramente formais, que não possuem o condão de atingir o conteúdo propriamente dito relativo ao ato administrativo. Cita o Acórdão CJF nº 0354-12/14.

Discorre que o vício material se relaciona com o próprio conteúdo do ato administrativo, sua validade e conformidade com a lei. No caso específico de lançamento tributário é uníssono o entendimento, tanto doutrinário como jurisprudencial, de que a ausência de qualquer um dos elementos insculpidos no artigo 142 do CTN é causa de nulidade em razão de vício material.

Argumenta sobre os requisitos materiais que todo o lançamento deve conter (i) a indicação precisa do fato gerador da obrigação correspondente; (ii) a determinação da matéria tributável; (iii) a indicação do montante total devido; (iv) a indicação correta do sujeito passivo; e (v) a indicação da penalidade cabível.

Reporta que ausente quaisquer um destes requisitos, dentro os quais se inclui a indicação do sujeito passivo referente à obrigação tributária que se busca adimplemento, estar-se-á, sem sombras de dúvidas, diante de vício material, o qual, portanto, em razão da sua natureza, não possui o condão de reabrir o prazo decadencial conforme preceitua o inciso II, do artigo 173 do CTN.

Em outras palavras, disse que quando se estiver diante de indicação errônea do sujeito passivo (que é o presente caso), novo lançamento apenas poderá ser veiculado, caso dentro do prazo decadencial insculpido pelos artigos 150, § 4º ou 173, I do CTN e não com base no inciso II deste último dispositivo, posto que este inciso apenas se aplica aos casos de vício formal e, *in casu*, está-se diante inequivocamente de nítido vício material.

Reproduziu o Acórdão CJF nº 0354-12/14 e ressaltou que o entendimento assente desse E. Conselho de que a ausência de quaisquer de uns dos requisitos previstos no artigo 142 do CTN é causa declaração de nulidade em razão de vício material e, portanto, a lavratura de novo Auto de

Infração deve ser realizada dentro do prazo decadencial previsto pelos artigos 150, § 4º ou 173, I do CTN e não do seu inciso II. Transcreve o entendimento à Procuradoria do Estado da Bahia exarou parecer PA-CMG-92-2009 no Processo PGE2009168051.

Observa-se, tanto não há dúvidas de que a indicação errônea do sujeito passivo é vício material que a própria D. Procuradoria deste Estado tem o entendimento de que a ausência de qualquer um dos requisitos do artigo 142 do CTN é causa de nulidade do lançamento por vício material e não formal, de modo que a retificação de tal equívoco apenas pode se dar por meio de um outro lançamento, o qual, todavia, deve ser exercido dentro do prazo decadencial do artigo 150, § 4º ou do artigo 173, I do CTN.

Argumenta que a presente autuação tem por origem o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, o qual fora declarado nulo por esse E. Conselho em razão da indicação errônea do sujeito passivo da obrigação tributária que se buscava o adimplemento. Isto é, a nulidade em questão decorreu de vício material, de modo que, a retificação de tal equívoco por meio de um novo lançamento apenas poderia ser exercida dentro do prazo decadencial previsto ou no artigo 150, § 4º do CTN ou no artigo 173, I do CTN. No entanto, não foi isso que se verificou no caso em apreço. Os fatos geradores questionados ocorreram entre agosto de 2006 e junho de 2010, de modo que o direito da administração pública de efetuar a lavratura de nova autuação, quer nos termos do artigo 150, § 4º ou do artigo 173, I do CTN, já havia sido atingido pela decadência quando da intimação da Requerente acerca do Auto de Infração impugnado, o que se deu em 07/11/2016, haja vista o transcurso de prazo superior a 5 anos entre as referidas datas.

Sustenta que não há dúvidas de que o presente lançamento apenas poderia ter sido validamente imputado em face da Requerente caso exercido dentro do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º ou no artigo 173, I do CTN, não se podendo cogitar na aplicação da regra do artigo 173, II do CTN, haja vista que o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 foi declarado nulo em decorrência de vício material, qual seja: indicação errônea do seu sujeito passivo.

Destaca também o entendimento do CARF e os demais Tribunais (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 10808.174, Sessão de 23/02/2005; TRF-5 - AC: 200681000163282, Relator: Desembargador Federal Fernando Braga, Data de Julgamento: 01/04/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: 04/04/2014) deste país que entendem que a indicação errônea do sujeito passivo é causa de nulidade por vício material não comportando, assim, a aplicação da regra prevista no artigo 173, II do CTN.

Ressalta que o v. acórdão que reconheceu a nulidade do Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 foi expresso em afirmar que eventual nova autuação fiscal deveria se ater ao “*período não atingido pela decadência*”, evidenciando, portanto, que o vício que acometeu referida autuação se tratou de vício material.

Afirma que não remanescem dúvidas de que o Auto de Infração nº 274068.0015/10-2 foi declarado nulo por vício material, de modo que não há como suscitar a aplicação da regra contida no artigo 173, II do CTN. Assim sendo, considerando que os fatos geradores autuados são relativos ao período de **08/2006 a 06/2010** e que a Requerente foi intimada do atual Auto de Infração em **07/11/2016**, é incontroverso que houve o integral decurso do prazo decadencial previsto pela legislação.

Pede, sustentando que, aplicando-se, ao caso concreto, o prazo decadencial mais extenso previsto pelo artigo 173, I do CTN (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) sobre o fato gerador mais recente (**06/2010**), constata-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial foi o dia **1º/01/2011** e o respectivo termo final, o dia **31/12/2015**. No entanto, tendo em vista que a Requerente somente foi intimada da autuação em **07/11/2016**, conclui que houve a decadência do direito do Fisco de lançar eventuais diferenças de débito.

Finaliza requerendo Conhecimento e Provimento ao presente Pedido de Reconsideração, para o fim de cancelar totalidade do suposto débito em discussão, pois (*a*) nos termos do artigo 112 do CTN, deve prevalecer o voto mais favorável à Requerente que compôs o v. acórdão recorrido,

pelo qual foi negado integral provimento ao Recurso de Ofício e **(b)** já houve o integral decurso do prazo decadencial conferido ao Fisco para proceder ao lançamento fiscal, estando, assim, extinto o débito, nos termos do artigo 156, V do CTN.

Solicita que todas as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome da advogada LIÊGE SCHROEDER DE FREITAS ARAÚJO, inscrita na OAB/SP sob o nº 208.408, com endereço profissional na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo/SP, endereço eletrônico **controleprazos\_judtributario@lacazmartins.com.br** e telefone (11) 3897-0159 e (11) 9.9732-3707.

Registrada a presença do advogado Dr. Guilherme Garcia de Oliveira na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Pedido de Reconsideração apresentado (art. 169, I, “d” do RPAF), em face do Acórdão CJF nº 0134-12/20-VD, que julgou pelo Provimento do Recurso de Ofício interposto, retornando à instância anterior para novo julgamento. A legislação de amparo para a reconsideração é a seguinte:

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

*(...)*

*d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara **que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância** em processo administrativo fiscal; (grifei)*

Acolho a admissibilidade do presente Pedido referente ao Acórdão citado, pois o julgamento da CJF, decidiram, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, pelo **Provimento do Recurso de Ofício interposto para ANULAR a decisão de piso retornando para no julgamento**, tendo o voto vencedor entendido que a “*desoneração decorreu do acolhimento do pleito defensivo de ocorrência de decadência pela impossibilidade de aplicação do Art. 173, II do CTN, entendendo que a ilegitimidade passiva não é um vício formal, mas um vício material por contrariar fundamento insculpido no Art. 142 do citado CTN*”, dando respaldo a esse entendimento o julgado do Acórdão CJF nº 0028-12/19, onde descreve com bastante precisão sobre os vícios formais e materiais e como se procede as suas invalidades. O relator desta CJF, ao analisar o Recurso de Ofício, entendeu que o julgamento de piso do Acórdão CJF nº 0207-11/15 (Auto de Infração nº 274068.0015/10-2) anulou a decisão:

*“(...) por vício formal, visto que não foram utilizados novos documentos para a fundamentação de ambos os lançamentos nem foram exigidos outros valores ou períodos, sendo o valor autuado rigorosamente o mesmo.*

*Portanto, não é porque a indicação do sujeito passivo consta do Art. 142 do CTN que o erro na sua indicação resulta em vício material....*

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

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

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

No entanto, teve divergência por parte das classes empresariais da época, onde a relatora do voto de divergência ressaltou que “*o vício originário que motivou a nulidade do procedimento anterior, de acordo com a decisão exarada pela 1ª CJF, foi a ilegitimidade passiva*”, onde reproduziu opinativo da Procuradoria de lavra da Dra. Cláudia Magalhães Guerra, sendo que a

ilustríssima douta pontua todas as formas de nulidade prevista na legislação, no entanto, a relatora divergente deu destaque a anulação de lançamento de ofício anterior, concluíram que a decisão de piso (A-0162-03/18) pela improcedência está devidamente correta sob o argumento de que:

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

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

*Assim, considerando a conclusão pela ilegitimidade passiva do contribuinte, considerando que tal situação evidencia um vício material na ação fiscal, não há como deixar de promover a eficácia jurídica do art. 173, inc. I do CTN, que textualmente prevê a contagem do prazo decadencial a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*”

Considerando que o Pedido de Reconsideração tem admissibilidade para verificar as razões que não foram observadas em julgado anterior, pois o ora recorrente pede reconsideração sob o entendimento de houve a decadência considerando que os fatos geradores autuados são relativos ao período de 08/2006 a 06/2010, sendo que a Requerente foi intimada do atual Auto de Infração em 07/11/2016, afirma ser incontroverso que houve o integral decurso do prazo decadencial previsto pela legislação, conforme artigo 173, I do CTN sobre o fato gerador mais recente (06/2010), constatando-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial foi o dia 1º/01/2011 e o respectivo termo final, o dia 31/12/2015, tendo em vista que a Requerente somente foi intimada da autuação em 07/11/2016.

Portanto, a análise é ver se houve nulidade formal ou material. Caso de decisão de nulidade formal a decisão da 2ª Instância (A-0134-12/20-VD) está correta, já em caso de entendimento de que houve decisão de nulidade material, a decisão de 1ª Instância (A-0168-03/18) foi assertiva no julgamento.

Essa discussão, aqui nessa Câmara, tem uma certa discordância, pois alguns entende como o voto condutor da divergência, para outros entende conforme decisão dos fazendários. Então vamos, recapitular: no Auto de Infração nº 274068.0015/10-2, teve decisão de primeiro grau pela Procedência do Auto de Infração, na decisão de segundo grau foi pela Nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva, solicitando a renovação do Auto de Infração para a inscrição estadual centralizada da recorrente. Assim, foi lavrado este Auto de Infração (298620.3013/16-1) ora discutido que, na primeira instância foi pela Improcedência da autuação por entender que tinha ultrapassado o limite para poder a Fazenda Estadual lavrar o lançamento tributário. Na segunda instância o relator desta CJF foi pela Nulidade da decisão de primeira instância sob o argumento de que não foram vistas outras questões de mérito para avaliar se realmente se ocorreu a falta de recolhimento do imposto.

Apesar de solidarizar-me com o entendimento das classes empresariais e com as alegações do contribuinte, ao meu ver, o conselheiro que julgou o Recurso de Ofício tem total razão, pois não foram analisadas as questões para verificar se o contribuinte recolheu ou não o imposto, não há evidência na decisão de piso para este fato, consequentemente, sou pelo voto vencedor condutor do Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva, quando julgou pelo Provimento do Recurso de Ofício, no sentido de retornar os autos à Primeira Instância para novo julgamento, pois para este Auto de Infração entendi as conclusões do relator quando ele anulou a decisão de primeiro grau, sendo que a renovação fiscal foi sobre os mesmos papéis de trabalho que, através da fiscalização, o autuante ainda verificou que houve falta de recolhimento do imposto para a inscrição estadual centralizadora que o autuado à época do Auto de Infração anterior alegou de que o registro das documentações fiscais foram feitas todas na inscrição estadual centralizadora e, como a fiscalização anterior fez em outra inscrição estadual na qual a CLARO é sucessora, o entendimento foi para anular e fiscalizar na inscrição correta.

Assim, sou pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração no sentido

de retornar os autos à 1ª Instância para novo julgamento, entendendo eu, se tratar de vício formal, conforme o julgamento feito pelo Acórdão nº 0134-12/20-VD.

### VOTO DISCORDANTE

Peço vênia ao ilustre Relator para, respeitosamente, inaugurar divergência quanto ao mérito do qualificado voto apresentado para deslinde do Pedido de Reconsideração.

Há que se registrar preliminarmente, conforme se viu do voto condutor e da própria discussão havida durante a sessão de julgamento quanto à admissibilidade do pedido, que houve unanimidade no sentido de que eventuais questões tecnicamente tratadas como preliminares ou prejudiciais de mérito, em essência, foram aqui tratadas no âmbito meritório.

Esse registro se faz essencial, uma vez que o voto vencedor, julgamento de piso, assentou em seu dispositivo a seguinte redação: *“Assim, para que o Autuado não seja prejudicado pela supressão de instância, voto pela NULIDADE DA DECISÃO DE PISO, para que os autos sejam novamente remetidos à 1ª Instância para que seja proferida nova decisão, ultrapassando a prejudicial de decadência e avaliando o mérito da autuação”*.

Conforme bem assentado pelo r. Relator, o Pedido de Reconsideração tem admissibilidade para verificar as razões que não foram observadas em julgado anterior, pois o ora Recorrente pede reconsideração sob o entendimento de que se configurou a decadência considerando que os fatos geradores autuados são relativos ao período de 08/2006 a 06/2010, asseverando que foi intimada do atual Auto de Infração em 07/11/2016.

Por tais razões, afirma ser incontroverso que houve o integral decurso do prazo decadencial previsto pela legislação, conforme artigo 173, I do CTN sobre o fato gerador mais recente (06/2010), constatando-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial foi o dia 1º/01/2011 e o respectivo termo final, o dia 31/12/2015, tendo em vista que a Requerente somente foi intimada da autuação em 07/11/2016.

O cerne da pretensão recorrida, conforme bem assentado pelo r. Relator, deriva da consolidação da essência do vício *standart*, se decorrente de nulidade formal ou material, sendo certo que a nulidade formal foi reconhecida na decisão da 2ª Instância (A-0134-12/20-VD) e o entendimento pela caracterização de nulidade material decorre da decisão de 1ª Instância (A-0168-03/18).

E a presente divergência se assenta exatamente no segundo caso, pois a mim parece, diante das questões trazidas a julgamento, que se trata de correção da tese veiculada em sede deste pedido de Reconsideração, eis que se trata, essencialmente, da configuração de decadência (art. 173, I) com base na premissa de que o vício que inquinou o lançamento anterior foi material, relacionado a erro de identificação do sujeito passivo enquanto elemento essencial da constituição do crédito tributário, nos precisos termos do art. 142 do CTN.

E tal circunstância, vista sob a perspectiva da exclusão do que não representaria vício formal, esta sacramentada nos autos no parecer PA-CMG-92-2009, da lavra de Dra. Cláudia Magalhães Guerra, então assessora especial do Procurador Geral do Estado, cujo trecho peço licença para transcrever, eis que, inclusive, representa fundamentação essencial do próprio PROCESSO PGE2016194710-0 - PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA - DECRETO Nº 11.737/2009:

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

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

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

*Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o*

exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em verdade, a verificação da ocorrência de vício formal somente é possível quando nos debruçamos sobre a

*norma produzida e reconstruímos o modo como se deu seu processo gerativo, isto é, se foram efetivamente obedecidas todas as normas de direito formal aplicáveis, relativas ao sujeito competente para a expedição, das formalidades necessárias e do modo de exteriorização adequado.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*‘Art. 18. São nulos:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por tais razões, não se pode considerar que o erro na identificação do sujeito passivo em quaisquer das suas subespécies, pode ser considerado vício de caráter formal, de menor monta, uma vez que tem o condão de alterar de modo significativo a própria relação tributária, estando umbilicalmente **relacionados à validade e à incidência da lei**.

Em outras palavras, sendo a condição de sujeito passivo prevista exclusivamente em lei, como corolário do princípio da legalidade tributária, não se pode derrogar ou minorar a sua integridade para fins meramente formais, como se fosse possível ao intérprete (fiscal ou contribuinte) transitar livremente na definição e consolidação dos seus pressupostos para fins de conferir (ou não) higidez ao lançamento tributário.

No particular, considerando que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a, dentre outros elementos, **identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, e sendo esta uma atividade administrativa vinculada e obrigatória**, não se pode atribuir natureza jurídica diversa daquela relacionada ao direito material, não sendo possível, portanto, considera-la como mero vício formal.

Logo, firme na fundamentação acima, tenho como pertinentes as conclusões que foram apresentadas no voto divergente quando do julgamento de piso, ao qual me filio, com os acréscimos pessoais pertinentes, pelo que voto pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração, reconhecendo a aplicação do art. 173, I, ao caso concreto para reconhecer ter-se configurado a decadência.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **NULA** a Decisão de 1ª Instância, referente ao Auto de Infração nº **298620.3013/16-1**, lavrado contra **CLARO S/A.**, devendo o processo ser remetido para que ocorra novo julgamento na Junta de Julgamento Fiscal.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Luís Roberto de Sousa Gouvêa, Gabriel Henrique Lino Mota, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS