



PROCESSO Nº 1049512022-7 - e-processo nº 2021.000150359-4

ACÓRDÃO Nº 516/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

PRELIMINAR ACATADA. VÍCIO MATERIAL. ERRO DE DIREITO. ERRO NA INDICAÇÃO DA PESSOA DO INFRATOR. INFORMAÇÃO DE BAIXA CADASTRAL POR INCORPORAÇÃO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO. REFORMA DE OFÍCIO QUANTO AOS FUNDAMENTOS.

- A indicação errônea do sujeito passivo, quando decorrente de erro de direito, configura vício material, porquanto resulta da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato de lançamento.

- Comprovado que, quando da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte estava com sua inscrição estadual baixada no CCICMS/PB, não poderia ele figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, já que se encontrava extinto, devendo a responsabilidade tributária recair sobre a empresa que o sucedeu. In cau a observância ao artigo 132 do CTN deveria ter sido prévia à lavratura do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, no mérito, pelo seu desprovimento, contudo reformando de ofício a decisão de primeira instância que julgou nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento n. 93300008.09.004001434/2022-88, a fim de que seja este julgado nulo, por vício material, com fundamento nas razões expostas.



Ressalto a impossibilidade de refazimento do feito fiscal em razão do vício material indicado, motivo pelo qual resta cancelado o crédito tributário no montante de R\$ 645.337,82 (seiscentos e quarenta e cinco mil, trezentos e trinta e sete reais e oitenta e dois centavos), sendo R\$ 322.668,91 (trezentos e vinte e dois mil, seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e um centavos) de ICMS e R\$ 322.668,91 (trezentos e vinte e dois mil, seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e um centavos) de multa por infração, com fundamento nas razões expostas;

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de outubro de 2023.

EDUARDO SIVEIRA FRADE
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1049512022-7 - e-processo nº 2022.000150359-4
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP
Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA
RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO
Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

PRELIMINAR ACATADA. VÍCIO MATERIAL. ERRO DE DIREITO. ERRO NA INDICAÇÃO DA PESSOA DO INFRATOR. INFORMAÇÃO DE BAIXA CADASTRAL POR INCORPORAÇÃO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO. REFORMA DE OFÍCIO QUANTO AOS FUNDAMENTOS.

- A indicação errônea do sujeito passivo, quando decorrente de erro de direito, configura vício material, porquanto resulta da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato de lançamento.

- Comprovado que, quando da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte estava com sua inscrição estadual baixada no CCICMS/PB, não poderia ele figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, já que se encontrava extinto, devendo a responsabilidade tributária recair sobre a empresa que o sucedeu. In cau a observância ao artigo 132 do CTN deveria ter sido prévia à lavratura do auto de infração.

RELATÓRIO

A empresa autuada em epígrafe, já identificada, diante do que determinam os artigos 63 e 67, da Lei nº 10.094/2013, interpôs reclamação contra a acusação contida no AUTO DE INFRAÇÃO DE ESTABELECIMENTO Nº. 93300008.09.004001434/2022-88, (fls. 4 a 5), lavrado em 5 de maio de 2022, cuja denúncia transcrevo abaixo:

0197 - FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM ESTAB. INDUSTRIAL (SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS) >> O



contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por não ter efetuado o estorno do crédito fiscal, utilizado indevidamente, relativo às matérias-primas adquiridas c/tributação normal empregadas no processo fabril de produtos cujas saídas não foram tributadas pelo ICMS.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR NÃO TER EFETUADO O ESTORNO DO CRÉDITO EM SUA TOTALIDADE. CRÉDITO ESSE, APROPRIADO PELAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA, REFERENTE ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS. O CÁLCULO DO ESTORNO DO CRÉDITO CONSIDEROU A RAZÃO ENTRE O VALOR DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS E O TOTAL DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DO CONTRIBUINTE, EXCLUINDOS OS SERVIÇOS QUE NÃO UTILIZAM ENERGIA ELÉTRICA, CONFORME EXPLICITADO NOS DEMONSTRATIVOS: ANEXO I: DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DO MONTANTE DE SAÍDAS (PERÍODO/ITEM), QUE UTILIZAM ENERGIA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO; ANEXO II: DEMONSTRATIVO RESUMO DO MONTANTE DE SAÍDAS, QUE UTILIZAM ENERGIA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO; ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO ESTORNO DE CRÉDITO DAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA, QUE SÃO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO. A ACUSAÇÃO ESTÁ SENDO REALIZADA EM ESTRITA OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, E EM OBSERVÂNCIA AO DECRETO LEI FEDERAL Nº 640/62, QUE EQUIPAROU OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES COMO SENDO INDÚSTRIA BÁSICA, PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. COMO TAMBÉM A DECISÃO DO STJ RECURSO ESPECIAL Nº 1.201.635, QUE RECONHECEU O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA TRANSFORMADA EM IMPULSOS ELETROMAGNÉTICOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DE TELEFONIA, POR FORÇA DE IMPOSIÇÃO LEGAL DO DISPOSITIVO REFERENCIADO. E AINDA QUE O CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DA SEFAZ/PB JÁ SE MANIFESTOU EM PROCESSOS SEMELHANTES, RECONHECENDO A EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA E CONSEQUENTE DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA POR ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES, CONFORME ACÓRDÃOS Nº 198/2018, 453/2019 E 5202/2019. PELO ACIMA EXPOSTO, O CONTRIBUINTE DEVE SER, PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS, EQUIPARADO À INDÚSTRIA, TANTO PARA A FRUIÇÃO DO CRÉDITO DA ENERGIA ELÉTRICA, QUE É ADQUIRIDA COMO MATÉRIA-PRIMA, QUANTO PARA A IMPOSIÇÃO LEGAL DE ESTORNO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS SAÍDAS/PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS. RESSALTE-SE QUE O CONTRIBUINTE RECONHECE A OBRIGAÇÃO DO ESTORNO DO CRÉDITO, QUANDO O REALIZOU DE FORMA PARCIAL, CONFORME DECLARADO NO E111 DA EFD. NO ENTANTO, NÃO O FEZ NA TOTALIDADE DO QUANTUM DEVIDO. DESSA FORMA, O VALOR DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA É IGUAL AOS ESTORNOS NÃO EFETUADOS NA CONTA GRÁFICA, HAJA VISTA A ININTERRUPTA OCORRÊNCIA DE SALDO DEVEDOR.



ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS COMO INFRINGIDOS O
ART. 85, § 2º DO RICMS/PB

Pelo fato, o autuante procedeu ao lançamento tributário de ofício, em decorrência da infração aos dispositivos presentes à tabela abaixo, exigindo o ICMS no valor de R\$ 322.668,91, com propositura de multa na importância de R\$ 322.668,91, arremada na(s) penalidade(s), também disposta(s) na tabela que se segue:

Dispositivos Infringidos	Penalidade Proposta
Art. 85, inciso VI, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, "h", da Lei n.6.379/96.

Instruem a peça inicial diversos documentos, dos quais destaco: planilhas, tabelas, demonstrativos das irregularidades fiscais apuradas, conforme fls. 6 a 121 dos autos.

Notificado desta ação fiscal em 13 de maio de 2022, através de assinatura de forma digital, o acusado interpôs petição reclamatória, às fls. 124 a 144 dos autos, alegando, em síntese, o seguinte:

- a. que o Auto de Infração ora impugnado é nulo, uma vez que incluiu de forma indevida a filial baixada da Oi Móvel S.A - Em Recuperação Judicial como sujeito passivo da presente relação jurídico-tributária, em completa violação à regra estabelecida no art. 142 do Código Tributário Nacional, haja vista que foi extinta em virtude de incorporação em 03.05.2021, ao passo em que a lavratura do Auto de Infração ocorreu apenas em 05.05.2022, em data posterior à efetiva baixa, deixando de promover as diligências necessárias para a correta identificação do sujeito passivo e a devida cobrança, uma vez que esta foi lavrada sem qualquer cumprimento dos requisitos formais de lançamento;
- b. que o Fisco, equivocadamente, excluiu operações tributadas do numerador do cálculo do percentual de estorno dos créditos sobre a aquisição de energia elétrica, bem como incluiu indevidamente no cálculo operações sobre as quais não há direito de crédito de ICMS, onde o percentual de estorno dos créditos sobre a aquisição de energia elétrica foi calculado pela relação entre o valor das operações de saída tributadas e o total das operações de saída e prestações de serviço do período;
- c. que foram excluídas, indevidamente, as receitas que se referem à cessão de meios de rede – interconexão e EILD, onde estas não podem ser consideradas como saídas isentas ou não tributadas. Isso porque a Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9472/97) impõe, no art. 146, I, o dever de as operadoras de telecomunicação promover a interconexão de redes, a fim de fornecerem ao consumidor serviço de melhor qualidade;



- d. que a Autoridade Fiscal deixou de incluir às receitas provenientes de Interconexão e EILD como saídas tributáveis, ao passo em que tais valores foram considerados como crédito pela Impugnante, causando, inevitavelmente, o equivocado entendimento de que tal crédito deveria ter sido estornado, conforme trecho da planilha utilizada como base pela Fazenda Estadual para a apuração dos cálculos;
- e. que as receitas auferidas a título de aluguel de equipamentos (Doc. 04) não podem ser consideradas no cálculo do percentual de estorno dos créditos de aquisição de energia elétrica, visto que não correspondem à atividade-fim da Impugnante;
- f. que há impossibilidade de considerar a receita de TV por assinatura diante da aplicação da vedação contida na cláusula 1ª, § 1º, inciso II do Convênio ICMS nº 57/99, bem como das receitas financeiras os juros e a multa moratória decorrem de débitos dos consumidores que não representam acréscimo patrimonial da Autuada;
- g. que a multa aplicada se revela desproporcional e com exorbitância, tendo caráter confiscatório, cabendo sua redução;
- h. que seja determinada a realização de perícia e/ou diligência fiscal no sentido de se juntar posterior elementos de provas na busca da verdade material dos fatos;

Dessa forma, pugnou pelo acolhimento de suas razões postas para acatar os pedidos de insubsistência do auto de infração.

Consta, em anexo, juntada de documentos produzidos pela defesa, conforme fls. 145 a 286 dos autos.

Declarados conclusos, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais -GEJUP, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que lavrou decisão pela nulidade do auto de infração, nos termos sintetizados na ementa abaixo:

PRELIMINAR ACATADA. VÍCIO FORMAL. ERRO NA INDICAÇÃO DA PESSOA DO INFRATOR. INFORMAÇÃO DE BAIXA CADASTRAL POR INCORPORAÇÃO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. NULIDADE

- O lançamento fiscal deve determinar com segurança a pessoa do infrator, sob pena de nulidade. A comprovação da incorporação da empresa por outra, com a consequente extinção da sociedade, motiva a correição do sujeito passivo da obrigação tributária em nome da empresa incorporadora, na forma estabelecida pelo art.



132 do CTN, situação atestada quando da ocorrência de informações prestadas pelo contribuinte em devido processo de baixa cadastral antes da lavratura da medida fiscal, acarretando a sua nulidade por vício formal, ressalvada a possibilidade de outra medida acusatória, na forma regulamentar.

Em razão da declarada nulidade do auto de infração em primeira instância, foram os autos submetidos, em sede de recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais, tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos a esta relatoria para apreciação e então julgamento colegiado.

Eis o relatório.

VOTO

A acusação fiscal ora sob análise consiste de falta de pagamento do ICMS, em face da empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A, já previamente qualificada nos autos por não ter efetuado o estorno do crédito fiscal, utilizado indevidamente, relativo às matérias-primas (energia elétrica) adquiridas c/tributação normal empregadas no processo fabril de produtos cujas saídas não foram tributadas pelo ICMS (EQUIPARAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES COMO SENDO INDÚSTRIA BÁSICA, PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS).

Em primeira instância de julgamento, o r. julgador bem assentou:

Observo que a empresa autuada foi incorporada pela empresa OI S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, por celebração em Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 30/04/2021, com averbação de arquivamento ocorrida em 24/05/2021 sob o número 0004073567, conforme documentação anexa às fls. 150 a 258, registrado na JUCERJA em 24/05/2021 sob o Protocolo nº 00.2021/136384-7. Portanto, antes da lavratura do libelo basilar, ocorrida em 05/05/2022, com ciência ocorrida em 13/05/2022.

Tal situação de incorporação com baixa das atividades da Autuada teve a devida e oportuna informação dada à Administração Tributária, nos termos dispostos pelo art. 119, VII do RICMS/PB, quando foi realizada a baixa da inscrição estadual através do Processo nº 0818272021-4, com parecer de deferimento datado de 04/08/2021.

Neste sentido, vislumbra-se o *print* de tela do sistema ATF da Sefaz-PB:



- CPF/CNPJ:	
- Registro no CRC:	
- Zona:	
- Logradouro:	
- Bairro:	
- Número:	
- Complemento:	
- Município:	
- UF:	
- CEP:	
- Telefone:	
- Fax:	
- Correio eletrônico (e-mail):	
Dados do Parecer/Vistoria	
- Data de vistoria:	04/08/2021
- Responsável pelo parecer/vistoria:	- IRAN VASCONCELOS
- Parecer fiscal:	OPINAMOS PELA BAIXA CADASTRAL EM CONFORMIDADE COM A PORTARIA DE BAIXA EM VIGOR. PROCESSO ENCAMINHADO PARA A FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO DE PRAZE AUTOMATICAMENTE PELO SISTEMAATF.
Certificado Digital	
- Autenticação/Hash:	9059bb3c3622209bc6a5a62afa32e48a
Anexos	
Fac.pdf	Documento principal contendo as informações de atualização cadastral
08182720214-cnpj_33.000.118_0012-21_certidao_de_baixa.pdf	Certidão CNPJ
08182720214-telemar_-_ata_incorporacao_-_25.05.2021.pdf	Ata Telemar - incorporação
08182720214-oi_-_ata_incorporacao_tlm_-_25.05.2021.pdf	Ata Oi
08182720214-cnpj_33.000.118_0012-21_baixado.pdf	CNPJ Baixado
Dados da homologação	
- Regime de apuração:	
- Pode atuar como substituto tributário:	Não
- Data de início das atividades:	
- Data de (in)deferimento:	04/08/2021
- Responsável pelo (in)deferimento:	1477528 - IRAN VASCONCELOS

Com base no exposto, observa-se, portanto, que na data de lavratura do Auto de Infração (11/05/2022), a Fazenda Estadual já tinha conhecimento do deferimento da baixa cadastral, eis que homologada em 04/08/2021.

Tendo sido cientificada a Fazenda Estadual da operação de sucessão empresarial, na data de lavratura da autuação haveria, pois, de ter sido observado, pois, tal fato, mesmo porque, nos termos do artigo 132 do CTN, abaixo exposto, a responsabilidade tributária seria do sucessor:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Com efeito, observa-se que o dispositivo legal supracitado haveria de ter sido observado quando da lavratura do auto de infração.

A não observância deste dispositivo, contudo, não configura erro de fato, mas erro de direito. Sobre a distinção entre estes, inclusive, são valiosas as lições de Paulo de Barros Carvalho¹:

- 1) a linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem verificar-se no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no conseqüente, teremos erro de fato.
- 2) para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta.
- 3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata teremos erro de direito.

No caso dos autos, por não ter sido observado que, na data de lavratura do auto de infração, a ora autuada estaria baixada, bem como que teria havido sucessão empresarial – fato que importaria na aplicação do artigo 132 do CTN – tem-se que teria havido erro de direito no lançamento fiscal, eis que a norma geral e abstrata haveria de ter sido especificamente observada no caso dos autos.

Em outras palavras, houve um descompasso internormativo, uma vez que a norma individual e concreta identificada quando da lavratura do auto de infração haveria de ter observado norma geral e abstrata prevista no CTN, o que caracteriza erro de direito².

O Parecer PGFN/CAT N° 278/2014, inclusive, bem elucida que ocorrendo erro na identificação do sujeito passivo poderá, a depender de cada caso analisado, denotar erro de fato ou erro de direito. Vejamos:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 399

² “Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 397)



Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer deve ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, 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.”

No caso dos autos, em especial, se verifica que há um descompasso intranormativo, que caracteriza erro de direito e, conseqüentemente, vício material, eis que deveria ter sido observada a norma prevista no artigo 132 do CTN e, não tendo sido esta observada, o auto de infração foi lavrado face sujeito passivo diverso.

Há, pois, um erro no ato-norma da regra-matriz de incidência no caso específico dos autos, notadamente na identificação do sujeito passivo, uma vez que o indicado



diverge daquele cujo dever incumbia observar, mesmo porque, conforme ensina Maria Rita Ferragut³, a responsabilidade tributária por substituição (expressão criticada pela autora, mas utilizada por consolidada), além de autorizada no artigo 150, §7º da Constituição Federal, denota na edição de uma diferente norma jurídica individual e concreta, na qual o sucessor será indicado como sujeito passivo, bem como é circunstância que antecedeu a lavratura do auto de infração.

Razão de decidir semelhante, inclusive, fora adotada por esta e. Segunda Câmara deste e. Conselho de Recursos Fiscais, conforme se verifica de recente decisão, de agosto de 2023:

Processo nº 0819492021-3
e-Processo nº 2021.000088495-7
ACÓRDÃO Nº 408/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

CRÉDITO INDEVIDO (ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTABELECIMENTO) - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - ERRO QUANTO À INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- A indicação errônea do sujeito passivo, quando decorrente de erro de direito, configura vício material, porquanto resulta da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato de lançamento. - Comprovado que, quando da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte estava com sua inscrição estadual baixada no CCICMS/PB, não poderia ele figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, já que se encontrava extinto, devendo a responsabilidade tributária recair sobre a empresa que o sucedeu.

Isto posto, portanto, importa ser reconhecido o vício material na presente acusação, notadamente por erro de direito e não por erro formal.

Neste norte, restando reconhecido o vício material de lançamento, esclarece-se que não mais se faz possível a realização de novo lançamento, *ex vi* do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, notadamente por terem sido os fatos geradores identificados dentre os períodos de 05/2017 a 12/2017.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, no mérito, pelo seu desprovimento, contudo reformando de ofício a decisão de primeira instância que julgou nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento n.

³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 69-79



93300008.09.004001434/2022-88, a fim de que seja este julgado nulo, por vício material, com fundamento nas razões expostas.

Ressalto a impossibilidade de refazimento do feito fiscal em razão do vício material indicado, motivo pelo qual resta cancelado o crédito tributário no montante de R\$ 645.337,82 (seiscentos e quarenta e cinco mil, trezentos e trinta e sete reais e oitenta e dois centavos), sendo R\$ 322.668,91 (trezentos e vinte e dois mil, seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e um centavos) de ICMS e R\$ 322.668,91 (trezentos e vinte e dois mil, seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e um centavos) de multa por infração, com fundamento nas razões expostas;

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de outubro de 2023.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator