

**PROCESSO** - A. I. Nº 279127.0004/05-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S.A. – ILPISA  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2ª JJF nº 0405-02/06  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 08/05/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0140-12/07

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. NOVA DECISÃO. Reformada a Decisão de Primeira Instância que conclui pela nulidade do procedimento em virtude vícios da autuação. Os vícios verificados não são substanciais. Destarte, cumpre afastar o julgamento pela nulidade, com base no princípio que é dever do órgão de Primeira Instância determinar as providências saneadoras que configurem novas irregularidades fáticas. Devolvam-se os autos ao órgão prolator da Decisão reformada, para apreciação das razões de mérito. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que recorre a esta Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, por ter considerado Nulo o Auto de Infração em epígrafe.

O lançamento de ofício diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal [de ICMS] referente às aquisições de leite “in natura” a produtores rurais, a título de crédito presumido, infringindo o art. 93, inciso XI, do RICMS, e seu anexo 98, não sendo observado que tal crédito só seria possível a partir de abril de 2004, e desde que obedecidas as formalidades legais. Valor do crédito glosado: R\$ 2.002.424,21. Multa: 60%.

Em seu relatório o Sr. Julgador diz que “o contribuinte apresentou defesa (fls. 21/26) reclamando, como preliminar, que, relativamente a um mesmo período de fiscalização, foram lavrados, no mesmo dia, três Autos de Infração distintos. Argumenta que o procedimento ordinário seria um mesmo Auto conter todas as supostas ilegalidades que lhe são imputadas. Alega que a falta de certeza da constituição do crédito chega a tal ponto que a mesma ordem de serviço gerou dois Autos de Infração, nada justificando tal atitude, senão a incerteza. Reclama, ainda, que no enquadramento legal do Auto de Infração nº 279127.0009/05-0 foi utilizado o Decreto nº 8.205/03, o qual não foi encontrado no ordenamento jurídico estadual. Prossegue falando do Auto de Infração nº 279127.0009/05-0. Comenta o art. 18 do Decreto nº 8.205/03. Tece considerações acerca do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE). Fala do procedimento fiscal. Pede a improcedência do Auto de Infração nº 279127.0004/05-9. Noutra petição (fl. 30), o autuado fala dos fatos que ensejaram a autuação, alega a inconstitucionalidade e ilegalidade dos arts. 93, XI, e 117, § 4º, do RICMS, protesta contra a sistemática da apuração do crédito fiscal nas atividades rurais na forma do anexo 88 do RICMS, invocando os princípios da não-cumulatividade e da isonomia. Menciona dispositivos do Regulamento do ICMS de Minas Gerais. Cita doutrina e jurisprudência. Pede a improcedência do Auto de Infração. Juntou documentos, inclusive um Parecer ou laudo da Ernst & Young sobre o percentual do crédito de ICMS relativo às aquisições de leite de produtores rurais, acompanhado de demonstrativos. Os fiscais autuantes prestaram informação dizendo

*que, como o contribuinte não contestou a autuação, mas apenas a legalidade ou inconstitucionalidade do seu enquadramento legal, opinam pela procedência do lançamento, salientando a regra do art. 168 do RPAF. Submetidos os autos à pauta suplementar do dia 24/1/06, foi solicitada consulta ao sistema eletrônico de informações, e da consulta resultou a confirmação, conforme extrato anexo (fl. 97), de que no dia 8/9/05 foram lavrados contra esse estabelecimento três Autos de Infração. Diante disso, esta Junta, em respeito à orientação prescrita pelo art. 40 do RPAF, decidiu remeter os autos em diligência à repartição de origem, solicitando aos fiscais autuantes que fossem juntados aos autos elementos que demonstrassem terem sido atendidos os requisitos e formalidades previstos no art. 40, “caput” e parágrafo, do RPAF (fl. 99). O processo retornou com o requerimento e os papéis às fls. 103/111. Foi dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo. Este não se manifestou.”*

Em seu voto àquela autoridade julgadora após reproduzir o texto que indica a acusação contra o contribuinte, assim se manifesta: *“O contribuinte apresentou duas petições, uma no dia 17/10/05 (fls. 20/26) e outra no dia seguinte, 18/10/05 (fls. 29/69). Reclama, como preliminar, que, relativamente a um mesmo período de fiscalização, foram lavrados, no mesmo dia, 3 Autos de Infração distintos. Argumenta que o procedimento ordinário seria um mesmo Auto conter todas as supostas ilegalidades que lhe são imputadas. Alega que a falta de certeza da constituição do crédito chega a tal ponto que a mesma ordem de serviço gerou dois Autos de Infração, nada justificando tal atitude, senão a incerteza. Tece uma série de considerações acerca de outro Auto de Infração, o de nº 279127.0009/05-0. No pedido final, refere-se ao presente Auto de Infração, de nº 279127.0004/05-9. Na segunda petição, questiona a constitucionalidade e a legalidade de dispositivos do Regulamento do ICMS, tomando por fundamento os princípios da não-cumulatividade e da isonomia. Na fase de instrução, diante da reclamação do autuado de que, relativamente a um mesmo período de fiscalização, teriam sido lavrados, no mesmo dia, 3 Autos de Infração distintos, submeti o processo à apreciação desta Junta, na pauta suplementar do dia 24/1/06. Na sessão suplementar, foi solicitado que a secretária desta Junta consultasse o sistema eletrônico de informações, e da consulta resultou a confirmação, conforme extrato anexo (fl. 97), de que no dia 8/9/05 realmente foram lavrados contra esse estabelecimento 3 Autos de Infração. Diante disso, esta Junta, em respeito à orientação prescrita pelo art. 40 do RPAF, decidiu remeter os autos em diligência à repartição de origem, solicitando aos fiscais autuantes que fossem juntados aos autos elementos que demonstrassem terem sido atendidos os requisitos e formalidades previstos no art. 40, “caput” e parágrafo, do RPAF (fl. 99). O processo retornou com o requerimento e os papéis às fls. 103/111.*

*Estou diante de uma preliminar invencível. Prevê o art. 40 do RPAF:*

*“Art. 40. Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto cópia da justificativa e da autorização.*

*Parágrafo único. Nos casos de que trata este artigo, será anexada a cada Auto de Infração cópia do Auto ou dos Autos de infração anteriores.”*

*Noto que os nobres fiscais não atentaram para a regra do art. 40 do RPAF. O pedido de autorização feito pelo inspetor fazendário para a lavratura de Autos de Infração distintos, apresentada em função da diligência determinada por esta Junta, baseia-se em “entendimentos verbais” dos dignos autuantes com o respeitável inspetor local. O citado dispositivo contém vários requisitos que teriam de ter sido observados.*

*O art. 40 do RPAF/99, em princípio, veda que numa só ação fiscal sejam lavrados Autos de Infração distintos. De acordo com esse dispositivo regulamentar, somente se admite a lavratura de mais de um Auto de Infração relativamente a uma só ação fiscal “em casos especiais”, mediante “justificativa circunstanciada” do auditor fiscal, a ser submetida à*

*apreciação do inspetor fazendário, que “poderá autorizar” a lavratura de autos distintos, desde que isso seja feito para “facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”, sendo que, caso autorizada a separação, deve ser anexada, a cada Auto de Infração, uma cópia da justificativa e da autorização. Além de todos esses requisitos, o parágrafo único do art. 40 manda que seja anexada, a cada Auto, cópia do Auto ou dos Autos de Infração anteriores.*

*Nada disso foi observado no caso em apreço pelos fiscais autuantes. Além de todos os requisitos previstos no art. 40, que foram preteridos, cumpre ressaltar que o RPAF somente admite tal procedimento se for para “facilitar o exercício da ampla defesa”. Ora, no caso presente, deu-se justamente o contrário: o que se viu foi o contribuinte, neste Auto (nº 279127.0004/05-9), dedicar 5 páginas à defesa de outro Auto de Infração (nº 279127.0009/05-0 – fls. 22/26), e somente no final, no “pedido”, fazer referência ao presente Auto. O contribuinte terminou fazendo duas defesas (fls. 21/26 e fls. 30/69). Isso implicou ônus excessivo ao autuado. Sua defesa foi consideravelmente dificultada.*

*Além disso, o art. 40 do RPAF manda que, sendo autorizada mais de uma autuação, deve ser anexada, a cada Auto, uma cópia da justificativa e da autorização. Os fiscais não provaram que tivessem sido juntadas cópias da justificativa e da autorização aos outros dois autos, conforme foi solicitado na diligência, haja vista que, conforme consta no despacho da diligência, deveriam demonstrar terem sido atendidos os requisitos e formalidades previstos no art. 40, “caput”, e parágrafo único, do RPAF. Também não foi provado que os fiscais tivessem anexado, a cada Auto, cópia do Auto ou dos Autos de Infração anteriores, como manda o parágrafo único do art. 40. Não foi atendida a orientação do art. 40 nem mesmo em relação ao presente Auto, pois os papéis anexados às fls. 104/111 não contêm as assinaturas de ninguém – nem mesmo dos fiscais autuantes –, estando evidenciado que foram recuperados agora nos arquivos magnéticos e impressos sem visto ou assinatura, como se isso, feito tardiamente, atendessem aos preceitos do art. 40 do RPAF.*

*Não se trata, neste caso, de descumprimento de “meras” formalidades. O legislador não iria ser tão meticuloso na estipulação dessas regras, se elas não tivessem relevância, como de fato têm. Estamos, aqui, diante de preceitos rígidos concernentes ao devido processo legal.*

*O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito tributário.*

*É nulo o lançamento fiscal efetuado sem observância do devido processo (procedimento) legal, preterindo aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. O lançamento tributário, sendo um ato vinculado, deve ser feito como manda a lei. Tomo por fundamento o art. 18, II, do RPAF.*

*Acato a preliminar suscitada pelo autuado. Não aprecio, por conseguinte, o mérito da autuação.*

*A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções. Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”*

Tendo sido não unânime a Decisão, cabe-nos reproduzir aqui, também, o voto discordante: A Administração Fazendária, quando precisa apurar a prática de eventuais irregularidades, por parte do contribuinte, para, se for o caso, sancioná-lo, deve necessariamente observar um processo legal, em que lhe seja dado, todavia, o exercício do direito à ampla defesa.

De outra parte, ao contribuinte faltoso deve ser dado o total conhecimento do processo, com a possibilidade de intervir ativamente no feito, rebatendo, já na instância administrativa, as provas, presunções ou indícios contra ele levantadas pelo Fisco.

Enquanto mecanismo alternativo na solução dos conflitos em matéria tributária, o processo administrativo fiscal (PAF) terá obrigatoriamente de ser estruturado mediante ato administrativo e através de lançamento tributário via Auto de Infração.

Portanto, pelo que se vê, o lançamento de crédito tributário por ser um ato vinculado, deve a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, dando cumprimento às regras de caráter formal e procedimental existentes no regulamento do processo administrativo fiscal, na constituição do crédito tributário.

O vício no ato administrativo pode acarretar a sua nulidade, na previsão do art. 18, do RPAF/99.

Todavia, para a invalidação do lançamento tributário é necessária a existência de impugnação por parte do contribuinte, de Recurso de ofício ou iniciativa de ofício, tendo como pressupostos fáticos a comprovação de que:

- os atos foram praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- os atos praticados e as decisões foram proferidas com preterição do direito de defesa;
- as decisões não foram fundamentadas;
- o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; e nos casos em que se configure ilegitimidade passiva.

No Regulamento do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 9 de julho de 1999 está previsto no art. 40 que *“Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto cópia da justificativa e da autorização”*.

No presente caso, a única falha, no plano formal, alegada pela defesa ou detectada pelo Relator, que existia no processo, dizia respeito ao fato do contribuinte ter alegado em sua peça de defesa que haviam sido lavrados outros autos de infração em seu nome, e não se encontravam nos autos cópias dos mesmos e a autorização da autoridade fazendária para este procedimento fiscal.

Por conta disso, na fase de instrução, se verificando que realmente não haviam sido carreados ao processo tais documentos, o processo foi submetido a pauta suplementar, sendo deliberado pela conversão do mesmo em diligência para que o autuante fizesse a juntada aos autos das cópias dos aludidos autos de infração e da autorização fiscal.

A diligência foi devidamente cumprida pelo preposto fiscal, tendo sido juntado uma cópia de cada Auto de Infração e o pedido justificando este procedimento, devidamente autorizado pelo Inspetor Fazendário da DAT/IFEP-SUL, conforme comprovam os documentos às fls. 103 a 111.

Saliento que a exigência prevista no art. 40 do RPAF/99 para a juntada de cópia de cada Auto de Infração, tem como objetivo facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde das questões, além do fato da celeridade processual, haja vista que algumas discussões entre o fisco e o contribuinte às vezes demora anos para sua solução quando o contribuinte recorre ao judiciário.

O Relator deste processo fundamentou seu voto dizendo que os fiscais não provaram que tivessem sido juntadas cópias da justificativa e da autorização aos outros dois autos, conforme foi solicitado na diligência. O pedido da diligência foi no sentido de que fossem juntadas ao presente processo as cópias dos outros autos de infração, e não provar a juntada nos outros processos, mesmo porque, a esta altura processual, não teria muito sentido atender ao disposto no parágrafo

único do art. 40 do RPAF/99, pois, o PAF nº 279127.0005/05-5 já foi julgado procedente e o PAF nº 279127.0009/05-0, correu a revelia.

De qualquer modo, neste processo os prepostos fiscais atenderam ao solicitado por esta Junta, fazendo a juntada aos autos das cópias dos dois outros autos de infração, os quais, por tratarem de questões e períodos distintos, ao contrário do que entendeu o relator, facilitou o exercício da ampla defesa e o deslinde de cada questão, inclusive, se fosse o caso, de utilizar os benefícios da anistia ou de parcelamento de cada processo.

Não concordo com o ponto de vista do relator de que não foi atendida a orientação do art. 40 nem mesmo em relação ao presente Auto de Infração, porque as cópias dos autos não estão assinadas, uma vez que, a esta altura processual, estando os outros dois autos já julgados pelo órgão julgador, e tendo o contribuinte sobre eles se manifestado, não houve qualquer impedimento a ampla defesa o fato dos papéis anexados às fls. 104/111 não conterem suas assinaturas, haja vista que ficou evidente o propósito previsto no art. 40 do RPAF/99.

Analisando-se os três autos de infração, observo que as ocorrências além de distintas, não compreendem totalmente o mesmo período, senão vejamos:

*“Auto de Infração nº 279127.0004/04- - Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de leite in natura de produtores rurais no período janeiro a julho de 2005;*

*Auto de Infração nº 279127.0005/05-5 - Estorno de débito em desacordo com a legislação tributária – período de dezembro/04 a julho/2005;*

*Auto de Infração nº 279127.0009/05-0 - Utilização indevida de crédito fiscal referente ao Programa DESENVOLVE – período de abril/04 a janeiro/05.*

*Pelo exposto, discordo completamente do voto do Relator pela nulidade do presente lançamento, tendo em vista que a fiscalização ao lavrar autos de infração distintos, devidamente autorizados pela autoridade fazendária, agiu nos estritos termos da legislação, cumprindo o devido processo legal, não havendo nenhuma irregularidade na sua constituição que viole o princípio da ampla defesa e do contraditório, como bem demonstram os argumentos defensivos quanto às questões de mérito pelo sujeito passivo.”*

## VOTO

As questões levantadas tanto no voto vencedor quanto no voto discordante nos levam a tentar realizar uma análise sobre questões relativas à interpretação de princípios e normas relativas a processo ou a procedimentos como querem alguns doutrinadores.

Entendo que apesar do caráter instrumental das normas processuais elas têm uma grande importância na formação final do crédito tributário. Sopesar o seu maior ou menor valor no deslinde de uma questão objetiva parece ser a nossa tarefa de julgador.

No presente PAF temos de um lado a imperatividade de uma norma que visa exatamente proporcionar ao contribuinte o exercício, para mim, do mais importante princípio de direito processual administrativo fiscal, que é a ampla defesa. A contextualização das ações desenvolvidas pelo fisco é de fundamental importância para a vida do contribuinte. Independente deste ou daquele período fiscalizado, desta ou daquela ação ou omissão praticada ou deixada de praticar, a vida da empresa é uma só. Em particular as relações econômicas, fiscais e contábeis de uma empresa estão necessariamente entremeadas de conexões diretas e indiretas. Por mais que consideremos que uma utilização indevida de crédito referente a aquisições de matéria-prima não tem haver com a utilização indevida de crédito em função de um programa de incentivo fiscal ou mesmo um estorno de débito, para a vida da empresa isto pode ter uma relação mais estreita do que aquela que imaginamos. Ora, a análise in concreto desta ou daquela ocorrência e suas relações com outras da mesma natureza ou não, levou o legislador a normatizar a conduta do

aplicador do direito no sentido de que sempre que isto fosse observado deveria o procedimento ser especial, ou seja, nesta hipótese, com permissão de um superior hierárquico. Questiona-se então, a inobservância rigorosa desta norma pode levar a nulidade do ato? Para responder a esta indagação devo socorrer-me da interpretação que faço sobre a amplitude como disse, que dou ao princípio da ampla defesa e o aparente conflito com o outro princípio também de grande importância que é o devido processo legal. No caso em análise tendo a quedar-me com análise sobre a possibilidade ou não do contribuinte ter exercido em plenitude a ampla defesa. Acredito, pela análise das peças processuais aqui trazidas, mesmo considerando-se pequenas falhas, superáveis, diga-se de passagem como é a falta de assinatura em alguns papéis por exemplo, que o contribuinte não teve dificuldade em defender-se. E mais, o fez de maneira plena levando inclusive a efetuar em sua plenitude a defesa dos outros lançamentos de ofício realizados no mesmo dia deste que ora julgamos.

Embora respeitáveis sob todos os aspectos os argumentos contidos no voto vencedor, opto, porém, neste PAF pelos argumentos apresentados pelo voto discordante, em particular, porque entendo também que, embora não tenham sido atendidos integralmente os aspectos formais contidos no art. 40, restou comprovado que os outros dois autos referidos pelo contribuinte, já foram julgados sem que tenha recaído sobre eles qualquer ato que o levasse a nulidade. Ressalte-se que, sobre eles o autuado se manifestou e não houve qualquer cerceamento de defesa.

Desta forma, concluo pela validade formal do lançamento, pois não há vício que o macule devendo o PAF retornar à Primeira Instância para julgamento do mérito, considerando, assim, PROVIDO, o presente Recurso de Ofício tornando NULA a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 279127.0004/05-9, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S.A. – ILPISA.**, devendo o processo retornar à Junta de Julgamento Fiscal para a realização do julgamento do mérito.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Helcônio de Souza Almeida, Nelson Antonio Daiha Filho, Álvaro Barreto Vieira, Bento Luiz Freire Villa-Nova e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. PGE/PROFIS