

A. I. N° - 294888.0010/08-0
AUTUADO - UNICOBÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - ROMY SANTOS SILVA
ORIGEM - INFACZ ILHÉUS
INTERNET - 09/11/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0339-03/09

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. a) REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Infração comprovada. b) REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória punível com multa. Infração subsistente. 2. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS SEM INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infrações comprovadas. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2008, refere-se à exigência de R\$77.890,09 de ICMS, acrescido da multa de 60%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro RAICMS. Lançamento a maior do estorno de débito autorizado pelo Decreto 4.316/95, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, outubro e novembro de 2003. Valor do débito: R\$7.535,08.

Infração 02: Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, em relação aos itens que não constam na Portaria 895/99, nos meses de fevereiro, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2003. Valor do débito: R\$65.228,42.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com não incidência do imposto. Entrada para industrialização em empresa beneficiária do Decreto 4.316/95, que autoriza estorno de 100% do débito relativo às saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento. Valor do débito: R\$5.126,59.

Infração 04: Deixou de escriturar livros fiscais, sendo exigida a multa no valor de R\$460,00.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 218, apresentou impugnação (fls. 205 a 216), alegando que a defesa foi apresentada tempestivamente, tendo em vista que apesar de o Auto de Infração constar como data de sua lavratura 29/12/2008, a assinatura do representante legal do autuado ocorreu em 05/01/2009. Assim, o defendente entende que esta deve ser considerada a data de lavratura e que foi utilizada a estratégia de mencionar a data de 29/12/2008 com vistas a evitar a fluênciça do prazo decadencial. Assinala que, com a notificação do impugnante em 05/01/2009, o ato jurídico do lançamento preencheu todos os seus requisitos de validade e estaria apto a produzir seus efeitos jurídicos. Cita ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho e assegura que o marco legal para a contagem do prazo decadencial segue o Acórdão proferido pelo STJ. O defendente também alega que a fiscalização, com o objetivo de evitar a decadência, preparou declaração sem qualquer timbre ou identificação da administração

fazendária, e tal declaração estava previamente datada de 30/12/2008, e foi submetida ao representante legal do autuado, que de boa fé a assinou em 05/01/2009, sem observar a questão da data. Assim, o autuado impugna a data de 31/12/2008, pedindo que seja considerada a data de 05/01/2009. Em seguida o defensor apresenta preliminar de decadência, argumentando que o lançamento de ofício ocorreu no dia 05/01/2009. Transcreve os arts. 150, § 4º e 156, V do Código Tributário Nacional – CTN, além de ensinamentos do jurista Eurico Marcos Diniz. Elabora planilha correspondente ao demonstrativo de débito do Auto de Infração e diz que todos os fatos geradores apontados estão alcançados pela decadência, considerando que o lançamento de ofício foi efetuado em data posterior aos termos finais de contagem de prazo de todos os fatos geradores. Reproduz o art. 173, I do CTN e assegura que o termo final para efetivação do lançamento ocorreu em 31/12/2008. No mérito, o defensor informa que por usufruir dos benefícios contidos no Decreto 4.316/95, por estar instalado no Pólo Industrial de Ilhéus, sempre submeteu suas importações a uma análise prévia da Infaz Ilhéus, e todas as liberações foram realizadas com aprovação do mencionado órgão fazendário, razão pela qual, entende que não incorreu em nenhuma das infrações apontadas no Auto de Infração, e se não existe a obrigação principal não há que se cogitar em pagamento de juros, multa, correção monetária e obrigações acessórias. Finaliza pedindo a nulidade do presente Auto de Infração, e que no mérito, seja julgado improcedente.

A autuante, em sua informação fiscal às fls. 249/250 dos autos, rebate as alegações quanto à decadência, citando o art. 965 do RICMS/97. Diz que foram anexadas às fls. 08, 09 e 10 dos autos as intimações datadas de 08/08/2008, para apresentação de livros e documentos e para correção e retransmissão dos arquivos magnéticos, bem como, Termo de Arrecadação de Livros e Documentos Fiscais, datado de 08/09/2008, assinados pelo representante legal do autuado, conforme procuração à fl. 201 do PAF. Portanto, a autuante entende que não devem ser acatadas as alegações do defensor quanto à caducidade do lançamento efetuado. Quanto ao mérito, a autuante diz que não devem prevalecer as alegações defensivas e que, de acordo com o art. 572, § 5º do RICMS/BA, a desoneração tributária não tem caráter homologatório, sujeitando-se o contribuinte ao recolhimento do imposto e às sanções previstas na legislação tributária. Salienta que o contribuinte não apresentou levantamento ou documentos capazes de descharacterizar o Auto de Infração. Finaliza pedindo que o presente lançamento seja julgado totalmente procedente.

VOTO

Inicialmente, o defensor pede que seja declarada a decadência, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente ao exercício de 2003, dizendo que, com a notificação do autuado em 05/01/2009, o ato jurídico do lançamento preencheu todos os seus requisitos de validade e estaria apto a produzir seus efeitos jurídicos.

Observo que a legislação estabelece que o direito de a fazenda pública constituir crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.

Vale ressaltar que os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2003 tiveram prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2008; o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2008, tem visto saneador e visto da Autoridade Fazendária em 05/01/2009, encontrando-se uma declaração do autuado à fl. 236, datada de 30/12/2008, indicando que tomou conhecimento da autuação fiscal.

O art. 39 do RPAF/BA estabelece os dados que deverão constar no Auto de Infração, dentre eles, o dia, a hora e o local da autuação; assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência ou declaração de sua recusa e o registro do Auto de Infração é efetuado no

sistema eletrônico de processamento de dados pela repartição encarregada do preparo do processo, no prazo de cinco dias contado da data da emissão ou do saneamento prévio, quando previsto (art. 45 do RPAF/BA).

De acordo com o Parágrafo único do art. 173 do CTN, o direito a que se refere o mencionado artigo “extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Por outro lado, o art. 26, II e III, do RPAF/BA estabelece que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura, do Termo de Início de Fiscalização (inciso II) e Intimação, por escrito, ao contribuinte para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização (inciso III).

Vale salientar, que o Auto de Infração é lavrado sempre que, mediante ação fiscal, for constatada infração à legislação tributária. Portanto, iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração, considerando que mediante o procedimento administrativo, se a autoridade verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo a autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Constatou que embora o Auto de Infração tenha sido lavrado em 29/12/2008, e em 05/01/2009 dado visto saneador da Autoridade Fazendária, o início da ação fiscal que se deu no dia 08/08/2008 com a intimação para apresentação de livros e documentos (fls. 08/09). Foi acostada à fl. 236 dos autos, declaração assinada pelo contribuinte de que recebeu juntamente com toda a documentação apresentada para a fiscalização, cópia do Auto de Infração nº 294888.0010/08-0 com seus anexos, juntamente com as cópias do levantamento fiscal, Auditoria da Conta Corrente, Demonstrativo de Saídas por CFOP e Detalhamento da importação referente ao exercício fiscalizado. Documento que corresponde a um recibo do contribuinte, não sendo exigido timbre da repartição fiscal, como entendeu o defensor.

Portanto, em relação à decadência argüida pelo sujeito passivo, concluo que não ficou caracterizado o decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, a primeira infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração do imposto. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado efetuou lançamento do estorno de débito em valor superior do que o autorizado no Decreto 4.316/95.

Infração 02: Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, em relação aos itens que não constam na Portaria 895/99, nos meses de fevereiro, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2003.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com não incidência do imposto. Compra para industrialização pelo autuado, beneficiário do Decreto 4.316/95, que autoriza estorno de 100% do débito relativo às saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento. Nota Fiscal de Entrada de nº 841, de 13/06/2003.

Infração 04: Falta de escrituração livros fiscais. Trata-se de multa exigida por falta de escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, fato comprovado pela declaração prestada pelo autuado à fl. 200 do PAF, informando que não conseguiu restaurar os “backups” do sistema, necessários à impressão do mencionado livro.

Pela falta de escrituração do livro fiscal, foi exigida a multa de R\$460,00, com base no art. 42, inciso XV, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

Saliento que conforme a declaração do autuado, foram fornecidas as cópias de todos os anexos ao Auto de Infração, inclusive os levantamentos fiscais relativos ao período fiscalizado, e o sujeito passivo não contestou os dados numéricos da autuação fiscal, haja vista que no mérito, alegou apenas que usufrui dos benefícios contidos no Decreto 4.316/95, por estar instalado no Pólo Industrial de Ilhéus; que sempre submeteu suas importações a uma análise prévia da Infaz Ilhéus, e que todas as liberações foram realizadas com aprovação do mencionado órgão fazendário, razão pela qual, entende que não incorreu em nenhuma das infrações apontadas no Auto de Infração, e se não existe a obrigação principal não há que se cogitar em pagamento de juros, multa, correção monetária e obrigações acessórias.

Entretanto, mesmo que o órgão fazendário tenha informado que as operações realizadas estavam corretas, a Fazenda Estadual tem o direito de apurar, em qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de quaisquer elementos que possam configurar obrigações tributárias. Portanto, não acato a alegação do autuado, e conluso pela subsistência dos itens constantes da autuação, conforme demonstrativos elaborados pela autuante, acostados ao presente PAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

O contribuinte apresentou defesa alegando, preliminarmente, a decadência do direito de a fazenda estadual constituir o crédito tributário neste caso. Assinala que, apesar de constar como data de lavratura deste Auto o dia 29.12.08, a assinatura do representante legal da empresa ocorreu em 5.1.09. Argumenta que esta é que deve ser considerada a data da lavratura. A seu ver, foi utilizada a estratégia de pôr a data de 29.12.08 a fim de evitar a fluência do prazo decadencial. Alega que a fiscalização, com o objetivo de evitar a decadência, preparou declaração previamente datada de 30.12.08, a qual foi submetida ao representante legal do autuado, que, de boa-fé, a assinou em 5.1.09, sem observar a questão da data. Pede que seja considerada a data de 5.1.09, e que se declare nulo o procedimento, ou que no mérito o lançamento seja declarado improcedente.

Há uma insinuação de que a fiscalização teria preparado previamente um recibo pré-datado, que de boa-fé teria sido assinado pelo representante da empresa.

Em regra, os auditores intimam os contribuintes para apresentar livros e documentos, e ao receber os elementos solicitados eles preenchem um Termo de Arrecadação. Na situação em exame, o Termo de Arrecadação se encontra à fl. 10. Note-se que a nobre autuante teve o cuidado de marcar com “x” tudo o que arrecadou.

Também em regra, uma vez terminada a fiscalização, os auditores não precisam ter o trabalho de relacionar, um por um, todos os elementos que arrecadaram – basta submeter o Termo de Arrecadação ao representante do contribuinte, haja vista que no rodapé desse termo consta o campo em que o contribuinte declara ter recebido tudo de volta.

No caso em exame, estranhamente, a nobre auditora, em vez de proceder como todos os auditores procedem, preferiu obter um recibo “avulso”. Esse recibo foi anexado pela defesa à fl. 236.

Não me arriscarei a dizer que tal recibo foi elaborado previamente pela nobre auditora, como acusa a defesa, mas também não afirmarei que foi o próprio contribuinte quem o elaborou. O que posso ponderar é que a auditora, ao receber os livros e documentos, emitiu um Termo de Arrecadação (fl. 10) marcando com “x” as coisas que foram arrecadadas, e assim sendo seria um risco muito grande para ela, auditora, com reflexos de risco para o fisco estadual como um todo, ao devolver o material arrecadado apenas colher um singelo recibo genérico aludindo, por alto, ao recebimento, pelo autuado, de “toda documentação apresentada para fiscalização”. Pergunto: e se o contribuinte no futuro alegasse que não recebeu de volta, por exemplo, o livro de Inventário? E se alegasse que não recebeu os talonários de Notas? O bom senso recomenda que, se o termo de

arrecadação é específico, o termo de entrega também deve ser específico, por questão de segurança.

Aqui está a questão: por que a auditora não pediu que o representante do contribuinte assinasse no rodapé do termo à fl. 10? Se assim tivesse feito, a pessoa que recebeu os documentos, ao assinar, colocaria, de próprio punho, a data do recebimento, e com isso se evitaria toda essa questão.

A nobre auditora conhece a regra da decadência. Sabe sem dúvida as consequências da perda do prazo para proceder-se ao lançamento tributário. Ora, a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos é datada de 8.8.08 (fls. 8 e 9). Tendo em vista o risco da decadência, por que a auditora deixou para lavrar o Auto no último suspiro do ano? A fiscalização dessa empresa teria sido tão complexa a ponto de consumir mais de 5 meses?

O Auto é datado de 29.12.08, às 9h35. O Auto foi lavrado na Infaz de Ilhéus. O contribuinte é situado na cidade de Ilhéus, no bairro de Iguape. Por que então a nobre auditora não procurou intimar a empresa no dia 29 (segunda-feira), ou no dia 30 (terça-feira), ou no dia 31 (quarta-feira)?

Feita essa análise, que já se estende além do que pretendo, concluo que o recibo à fl. 236 deve ser analisado em conjunto com o recibo à fl. 3, pois em ambos os recibos consta a declaração de recebimento de cópia do Auto de Infração. Estou convicto de que o contribuinte recebeu a cópia do Auto de Infração no dia 5.1.09. Ou seja, não tenho a mais mínima dúvida de que o contribuinte foi intimado deste Auto no dia 5.1.09.

Passo agora ao cerne da questão preliminar, que diz respeito ao pedido de declaração da decadência do direito do fisco de lançar o crédito tributário relativo a fatos ocorridos no exercício de 2003.

De acordo com o art. 173 do CTN, o prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao exercício de 2003, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2004. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31/12/08.

Mas, o que é o lançamento? E o que tem a ver o lançamento com uma data colocada numa folha de papel?

Cumpre ter presente a distinção entre *procedimento* e *processo*.

Os atos praticados no exercício da fiscalização constituem *procedimentos*. Como tais, não estão sujeitos aos princípios do contraditório e da ampla defesa, garantias contidas na cláusula do devido processo legal. Na atividade administrativa de fiscalização, não se aplicam as exigências do devido processo legal. Se se aplicassem, a fiscalização tributária não funcionaria, pois teria a todo instante de ouvir o administrado, assegurando o contraditório e a ampla defesa na realização de qualquer roteiro de auditoria ou verificação de qualquer espécie.

Quando a Constituição usa a expressão “devido processo legal”, tal expressão deve ser compreendida em seu sentido técnico, sempre que houver a prática de ato que implique restrição de direitos, como nos casos que afetem a propriedade e a liberdade. Isso ocorre no Auto de Infração, pois dele decorrem efeitos que afetam o patrimônio do sujeito passivo.

E aí vem a Constituição e prescreve, no art. 5º, LIV: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Passo agora à análise do que venha a ser *processo*.

Quando a fiscalização, ao longo da cadeia de procedimentos visando à verificação da escrita do contribuinte, dá por encerrada a ação fiscal, havendo uma imputação a ser formulada, com uma acusação da prática de ilícito, e se o ato administrativo é impugnado pelo sujeito passivo, aí passa a existir o *processo*, e a questão muda de tom. Prevê o art. 5º, LV, da Constituição: aos

litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Em atenção ao princípio do devido processo legal, um Auto de Infração, para ser efetivamente Auto de Infração revestido de eficácia, deve estar *completo*. Não existe metade de Auto de Infração. E nesse sentido o RPAF prevê, no art. 39, X, que:

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

.....
X – a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa”.

Quero com isso afirmar que, antes da intimação do sujeito passivo, o Auto de Infração não é juridicamente eficaz. Ele não está completo. Ainda falta algo para ser um Auto de Infração.

Usei o termo “eficaz” para deixar subentendida a distinção que deve existir entre *existência, eficácia e validade*. Um Auto de Infração, ao ser emitido pela autoridade competente, existe. E tanto existe que pode ser visto, manuseado, tramitado. Porém não basta existir. Para ter eficácia jurídica e para ser dotado de validade, há de atender aos ditames jurídicos de conteúdo material e processual.

Se não fosse a previsão do inciso X do art. 39, nunca haveria decadência, pois o Auto de Infração poderia ser lavrado a qualquer tempo, bastava colocar uma data retroativa.

A atividade administrativa é regrada pelo princípio da legalidade objetiva: a lei diz o que se pode fazer. Certos atos, embora regrados por lei, são atos *discretionários*. Outros, porém, são atos *vinculados*, ou seja, a lei determina de forma rígida o que deve e como deve ser feito.

O lançamento tributário pertence a esta última categoria.

A distinção entre procedimento e processo tem relevância no deslinde deste caso. No *procedimento* (por exemplo, atos de fiscalização) a administração exerce um *direito potestativo*, ou seja, a atuação da fiscalização independe da adesão da vontade do contribuinte ou de sua participação na realização do ato.

Já no *processo*, que se instaura quando o contribuinte impugna o lançamento tributário, a relação jurídica processual exige obediência ao princípio do *devido processo legal*.

No caso em exame, o contribuinte somente teria como impugnar o lançamento depois de ser intimado. Não tinha como impugnar antes, por ser impossível impugnar algo inexistente. E no momento em que o lançamento se tornou juridicamente existente, passível de impugnação, já havia incidido sobre ele a regra fatal da decadência: o lançamento teria de ter sido formalizado eficazmente até o último dia do mês de dezembro de 2008.

Não compete a este órgão julgador avaliar as razões que levaram a nobre auditora a agir tão temerariamente, haja vista que, tendo intimado o contribuinte para apresentar livros e documentos no dia 8 de agosto, ficou todo o tempo com aqueles elementos em mãos, mais de 5 meses, para afinal proceder como procedeu. Não compete a este órgão apurar se houve desídia por parte da nobre servidora.

Porém a este órgão cabe a observância da lei tributária.

O meu voto não é contra o Estado. Muito pelo contrário, é a favor do Estado, que deve ser o primeiro a patrocinar e exigir o respeito à lei, o respeito à justiça, o respeito à segurança jurídica.

Voto pela NULIDADE do procedimento fiscal, em atenção ao princípio da estrita legalidade do lançamento tributário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 294888.0010/08-0, lavrado contra **UNICOBÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$77.890,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “b” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, inciso XV, alínea “d”, da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – VOTO/DISCORDANTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR