

PROCESSO - A. I. Nº 102148.0007/10-0
RECORRENTE - FOGUE ROUPAS LTDA. (SANDPIPER)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0352-05/10
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 12/12/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/11

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. DECADÊNCIA. Merece reforma a Decisão de primeiro grau, uma vez que operada a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o tributo. Vícios ocorridos na metodologia adotada, em desacordo com a legislação, e as sucessivas modificações efetivadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante tornaram incerta e ilícida a base de cálculo arbitrada, o que levou à nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, e, portanto, incide a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, a Fazenda Estadual poderia ter exercido seu direito até o dia 31/12/08. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 15/06/10, operou-se a decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0352-05/10), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, o qual foi lavrado em 15/06/10 para exigir ICMS no valor de R\$192.434,45, acrescido da multa de 100%, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo em virtude da não apresentação, ao Fisco, da documentação fiscal e contábil, no exercício de 2002.

Consta, ainda, na descrição dos fatos, que este lançamento de ofício foi feito em razão de “*renovação do procedimento da ação fiscal com recomendações da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão 0033-01/09, e da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão 0112-11/09, que julgaram nulo o Auto de Infração nº 102148.0023/07-5*”.

Para melhor compreensão da controvérsia, faz-se necessária a transcrição, na íntegra, da Decisão impugnada:

No presente PAF a exigência fiscal decorreu de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. O exercício arbitrado foi o de 2002, conforme demonstrativos, em anexo, que integram o presente processo.

Consta ainda, nos autos, que a não entrega pelo contribuinte dos livros e documentos fiscais/contábeis foi comunicada por declaração, anexada ao PAF (doc. fl. 131), fazendo uso do autuante, para a apuração da base de cálculo, dos dados disponíveis nas DME's e DMA's, sendo utilizado o método de quantificação previsto no art. 938, I, do RICMS/Ba.

A ação fiscal decorreu também de renovação de procedimento anterior, por recomendação da 1ª JJF e 1ª CJF, nos Acórdãos nºs 0033-01/09 e 0112-11/09, que julgaram nulo o Auto de Infração de nº 102.148.0023/07-5.

Arguiu o contribuinte, por seu patrono, preliminares de nulidade do lançamento e extinção do crédito tributário, em vista da decadência e da prescrição extintiva da pretensão do Estado ir a juízo exigir crédito caduco.

As nulidades suscitadas serão apreciadas em conjunto com o mérito posto que as suas razões de pedir, expostas na inicial, se confundem com o mérito da exigência.

No tocante à decadência, o CTN, em seu art. 173, II, é claro ao prescrever que ao fisco é devolvido o prazo de 5 anos, contados a partir da data definitiva da Decisão que anular, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado. Inexiste, portanto, a caducidade apontada na peça de defesa, razão pela qual, também, não há que se cogitar da prescrição do crédito, visto que: A) enquanto em curso o processo administrativo o prazo prescricional não é iniciado; b) não sendo o crédito tributário atingido pela caducidade, a pretensão de cobrança da dívida fiscal, em juízo, permanece intocável.

Adentrando no exame de mérito, faz-se necessário averiguar, se, no caso em exame, estavam presentes os pressupostos previstos em lei para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto.

Não tenho dúvida que o arbitramento é uma medida extrema, que, só deve ser adotada quando não for possível a apuração do real montante da base de cálculo pelos métodos normais da apuração, conforme prevê a legislação, consagra a doutrina e é pacífica a jurisprudência. Resta saber se no caso em tela era possível o autuante apurar o real montante da base de cálculo do imposto apenas com os elementos que dispunha.

Interpretando a norma insculpida no art. 937 do RICMS/97, se apresentam duas possibilidades para a realização do arbitramento da base de cálculo do imposto. A prática da sonegação e a impossibilidade de apuração da base de cálculo através dos roteiros normais de fiscalização. A prática de sonegação por si só não afasta a aplicação dos roteiros normais de fiscalização. Todavia, a impossibilidade de apuração da base de cálculo declarada pelo sujeito passivo, em razão da ausência ou da insuficiência dos elementos da escrita fiscal-contábil, é hipótese que autoriza, isoladamente, o arbitramento.

Ressalto que a fiscalização do ICMS, por ser imposto sujeito a lançamento por homologação, necessita dos dados da escrituração do contribuinte para a posterior homologação. Na hipótese de extravio, perda ou sinistro da escrituração e dos documentos que lhe servem de respaldo ou quando a mesma não merecer fé, fica o fisco, frente à lei, autorizado a adotar o arbitramento, com a aplicação dos métodos previstos na norma tributária.

Nessa linha de entendimento e com apoio em inúmeros Pareceres da Procuradoria Estadual, vem se posicionando o CONSEF, a exemplo do consta do Acórdão nº 0190-11/02, da 1ª CJF, no qual foi consignado o seguinte: "... comprovado nos autos que o motivo de tal procedimento (arbitramento) foi a falta de apresentação ao fisco da documentação fiscal e contábil, razão assiste ao autuante".

A falta de apresentação de livros e documentos é razão que, por si só justifica o arbitramento. Nessa mesma diretiva destaco os julgados constantes dos Acórdãos JFF, nºs 0829/99, 1527/99, 1290/99, 0480-03/03 e 0084-02/02 e CJF, nºs 0203-12/02, 0204-11/03 e 0416-11/03. Em arestos mais recentes se encontra também estampado o entendimento aqui expresso, conforme se pode verificar nos Acórdãos de nºs 0169-12/08 e 0162-12/08, originários da 2ª Câmara do CONSEF.

Fixadas essas premissas passemos ao exame das especificidades do caso concreto. Conforme consta nos autos, o exercício de 2002, foi objeto de renovação de procedimento fiscal anterior, declarado nulo por este CONSEF, conforme se encontra documentado no Acórdão nº 0033-01/09, da 1ª JFF, em 1ª Instância; e Acórdão nº 0112-11/09, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em sede de Recurso de Ofício da Decisão de 1º grau.

Novamente intimado, no procedimento fiscal que se renovou, o autuado permaneceu inerte perante o fisco estadual, não promovendo a entrega da escrituração fiscal e dos documentos que lhe davam suporte, atinentes aos exercícios de 2002 e 2003, conforme documentado no comunicado anexo ao PAF (fl. 131).

Em decorrência foi lavrado o presente Auto de Infração, apurando-se ICMS a recolher somente no exercício de 2002.

A ausência da documentação fiscal tornou impossível para o autuante verificar o real valor da base de cálculo e a regularidade das operações de saídas lançadas pelo sujeito passivo nos livros destinados à apuração do ICMS.

A tese defensiva de que os informes destinados à SEFAZ, a exemplo de DMAs e DMEs e Daes, seriam suficientes para sanar as omissões da escrita fiscal, não pode prosperar, visto que não tem amparo na legislação de regência do ICMS. Encontra-se, portanto, configurada omissão no cumprimento de obrigação tributária essencial e indispensável para que a autoridade fiscal pudesse aplicar os roteiros normais de auditoria. Este fato foi inclusive é relatado no corpo do Auto de Infração, sendo um dos motivos que lastrearam a aplicação da medida extrema do arbitramento.

De acordo com a disposição contida no art. 938 do RICMS, o fisco fica autorizado a arbitrar o valor do imposto na impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo, circunstância que, no nosso entender ocorreu no caso em análise.

A alegação de duplicidade de exigência do imposto também não pode prosperar visto que o autuante, quando do cálculo do arbitramento, deduziu os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição e abateu os recolhimentos do imposto efetuados nos respectivos exercícios, conforme foi demonstrado nas planilhas anexadas às fls 19/21 e 24/25 do PAF.

Pelo acima exposto, considero que na situação descrita no Auto de Infração, o arbitramento da base de cálculo do imposto se justifica, pois encontra amparo na legislação, e era o único meio capaz de se fiscalizar o sujeito passivo, relativamente exercícios de 2002. O método aplicado para a quantificação da base de cálculo, por sua vez, é o previsto no artigo 937, I, do RICMS-BA, Assim, não procedem os argumentos defensivos no tocante aos pedidos de nulidade e improcedência, cujas razões de pedir se encontram entrelaçadas, inexistindo neste processo qualquer cerceamento ao sagrado direito de defesa do contribuinte ou ofensa aos princípios da legalidade e do contraditório, motivo pelo qual ratifico o lançamento do imposto apurado pela via excepcional.

No que se refere às penalidades e juros moratórios lançados em conjunto com o tributo, o contribuinte sustenta a ilegalidade dessas parcelas, ao argumento de violarem o princípio constitucional do não confisco e da legalidade. A arguição defensiva não pode ser acolhida, visto que as imposições fiscais decorrem de expressa previsão da Lei nº 7.014/96. Ademais, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão da primeira instância, o autuado interpôs Recurso Voluntário em que apresenta as seguintes preliminares “ligadas diretamente ao mérito”:

1. cerceamento ao seu direito de defesa, porque a Administração Fazendária não lhe deu uma resposta motivada a todas as questões constantes da defesa, nem lhe forneceu cópia com o seu inteiro teor, no endereço de seu advogado;
2. a Junta de Julgamento Fiscal cerceou o seu direito de defesa, ao não lhe conceder vista acerca da informação fiscal acostada às fls. 179 a 181 dos autos;
3. nulidade do Auto de Infração ante a discrepância entre o histórico da autuação e o dos seus anexos e ainda entre estes e os artigos do RICMS/97 dados como infringidos;
4. o período arbitrado (exercício de 2002), já está abrangido e alcançado pela decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito fiscal pelo lançamento, desde o dia 01/01/08, consoante o que dispõem os artigos 965 do RICMS/BA e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que estabelecem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se a partir de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
5. “*extinção do crédito tributário, com fundamento também no artigo 966 do RICMS/BA, diante da verificação da ocorrência da prescrição*”, visto que “*o direito de constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2002 está decaído, ou seja, está caduco*”;
6. seu estabelecimento possui livros e notas fiscais do período de 2002, contudo não lhe foi dada oportunidade de apresentação, visto que toda a sua documentação encontra-se, atualmente, no Estado do Rio de Janeiro;
7. nulidade do arbitramento “*por ausência de participação contraditória do autuado, oro recorrente*”, antes de ser lavrado o Auto de Infração.

No mérito, o recorrente argumenta que a acusação foi baseada em meros indícios, uma vez que o arbitramento não prova a circulação de mercadorias sem a emissão de documentação fiscal, o que seria comprovado apenas se o fiscal autuante tivesse realizado um levantamento de estoques, com embasamento nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e nas notas fiscais de aquisição e de vendas, tendo por base o inventário físico em determinado período inicial, ou, ainda, comprovasse a existência de passivo fictício, estouro de caixa ou depósitos bancários sem origem lícita, e, partindo desses elementos, os vinculasse a operações de circulação de mercadorias, sem o pagamento do ICMS.

Alega que este Auto de Infração não merece prosperar, haja vista que os valores do ICMS inseridos no arbitramento foram pagos por ocasião das apurações mensais no ano de 2002, na quantia total de R\$174.427,07, conforme planilha que elaborou, valor superior, portanto, ao exigido, “de R\$159.397,40”.

Prossegue dizendo que o autuante cometeu diversos equívocos no arbitramento:

1. não efetuou a atualização monetária do valor do estoque final de mercadorias do período anterior (ano de 2001), bem como não adicionou os valores, também atualizados, das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas de fretes, carretos e demais despesas que oneraram os custos;
2. não observou § 2º do artigo 938 do RICMS/BA, pois não deduziu os créditos destacados em documentos fiscais relativos ao período, bem como o valor do imposto pago, na quantia de R\$174.427,07, correspondente às operações devidamente atualizados monetariamente.

Diz, ainda, que houve bitributação, tendo em vista que foi lançado tributo valendo-se da mesma base de cálculo e da mesma motivação jurídica de tributar. Por fim, argumenta que a correção monetária do débito e a multa de 100% violam o princípio constitucional do não confisco.

Finalmente, requer a declaração de insubsistência deste Auto de Infração, ou, em assim não se entendendo esta Corte, que seja o feito convertido em diligência para apuração das informações prestadas e dos erros apontados.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Ramos Coelho, emitiu Parecer pelo não provimento do Recurso Voluntário, rechaçando as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte, sob o fundamento de que o lançamento tributário “*não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte*”, possibilitando-lhe o pleno exercício da defesa e do contraditório.

Lembra que falece competência ao órgão colegiado a declaração de inconstitucionalidade da lei, em consonância com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, e, ademais, a multa indicada está prevista de modo expresse na Lei nº 7.014/96.

Ressalta que a autuação está clara e devidamente tipificada e os documentos juntados aos autos demonstram a motivação da infração fiscal. Também não acatou a alegação recursal, de nulidade da Decisão por falta de intimação para conhecimento da informação fiscal, considerando que o autuante não aduziu fatos novos que justificassem tal intimação, a teor do artigo 127, § 7º, do citado RPAF/99.

Afastou também a preliminar de decadência, por entender que lhe falta amparo legal, uma vez que este lançamento de ofício é proveniente de renovação fiscal determinada pelas decisões proferidas no processo administrativo anterior e o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) “*estabelece que ao Fisco é devolvido o prazo de 5 anos, contados a partir da Decisão definitiva que anular, por motivo de vício formal, lançamento anteriormente efetuado*”, estando a autuação dentro do prazo legal. Quanto à alegada prescrição, diz que “*enquanto o processo de constituição do crédito tributário estiver se desenvolvendo não se poderá cogitar do início do prazo prescricional*”.

Finalmente, salienta que o método de arbitramento da base de cálculo do ICMS adotado pelo autuante é compatível com as situações fático-jurídicas vislumbradas no presente PAF, uma vez que o autuado não promoveu a entrega da escrituração fiscal, mesmo após ter sido intimado por duas vezes.

VOTO

Apesar de o recorrente ter apresentado diversas preliminares de nulidade, considero relevante, antes de qualquer outra consideração, proceder à análise da alegação de decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, tendo em vista que este Auto de Infração foi lavrado em 15/06/10 e lança ICMS relativo a fato gerador ocorrido no exercício de 2002.

Conforme relatado, exige-se, neste processo administrativo fiscal, o imposto estadual apurado por meio de arbitramento da base de cálculo em virtude da não apresentação, ao Fisco, da documentação fiscal e contábil, no exercício de 2002.

Observo que, conforme indicado na descrição dos fatos da peça inicial, este lançamento tributário foi efetuado em decorrência de renovação do procedimento fiscal, porque o Auto de Infração anteriormente lavrado contra o contribuinte foi julgado Nulo pela 1ª Instância deste

CONSEF, tendo a Decisão sido confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no acórdão CJF nº 0112-11/09 em voto proferido pelo ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura.

Para que se possa fazer a apreciação do argumento recursal, é necessário que sejam trazidas as razões pelas quais a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade ao Auto de Infração anterior e, a partir daí e em consonância com a dicção do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, verificar se realmente ocorreu, ou não, a decadência do direito do Estado da Bahia de constituir o crédito tributário.

Segundo a Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0112-11/09), as regras que regem o arbitramento da base de cálculo encontram-se explicitadas no artigo 938, inciso IV, do RICMS/BA, que não foi seguido pelos autuantes na lavratura do lançamento de ofício, conforme a transcrição do voto a seguir:

“Como curial, é possível à autoridade fiscalizadora utilizar-se do arbitramento da base de cálculo para aferir – de modo indireto, é verdade – a ocorrência e a dimensão do fato impositivo ensejador da cobrança do tributo respectivo. Tal medida, contudo, que está expressamente prevista no art. 148, do CTN, é inquestionavelmente excepcional, tendo em vista que o princípio maior que rege o direito tributário é justamente a busca pela verdade real. Através desse primado, impõe-se aos agentes do Fisco a árdua tarefa de tentar se aproximar ao máximo do fato gerador já tragado pelo tempo, visando a evitar uma tributação indevida, que colocaria em risco toda a máquina estatal, comprometida que ficaria com o enfraquecimento dos mais diversos segmentos da economia.

Nesse contexto de excepcionalidade, entendo que o arbitramento da base de cálculo deve ser feito do modo mais seguro, certo e confiável possível, de forma a que se materialize no papel a verossimilhança que justifica a sua aplicação ao caso concreto. Não que essa certeza e segurança sejam dispensáveis na modalidade de aferição direta da base de cálculo, mas nesse caso o lançamento torna-se certo pela prova concreta que se tem acerca da ocorrência do fato gerador. No arbitramento, não, o fato gerador não é conhecido; ele é presumido, a partir de uma conduta do contribuinte que faz concluir pela existência de imposto devido e não recolhido.

É por tudo isso – por ser incerto, por estar calcado em juízos de probabilidade e verossimilhança, por distanciar a tributação da verdade real – que o arbitramento da base de cálculo exige do preposto fiscal e dos órgãos de julgamento administrativo uma análise ainda mais cuidadosa.

Na hipótese posta à apreciação, verifico, inicialmente, que o demonstrativo de fls. 43 está eivado de diversos vícios, consoante se observará a seguir:

- 1. O autuante indicou como estoque final do exercício de 2002 o valor indicado na DMA de fevereiro de 2004, aduzindo ser este o **estoque inicial de 2003**, quando, na verdade, o valor de R\$148.914,32 utilizado no arbitramento refere-se ao **estoque final do ano de 2003 e inicial do ano de 2004**. Registre-se que não consta dos autos a DMA do ano de 2003 ou outro documento que indique o estoque inicial do ano de 2003, ou o estoque final do ano de 2002, já que as DME's de fls. 46/47 apresentam o estoque final desse exercício como sendo R\$1,00 e, portanto, não podem ser levadas em consideração, e a autuação não está instruída com o Quadro 12 da DMA de 2002, na qual deve estar consignado o estoque final.*

Saliente-se que o estoque final é dado indispensável para o arbitramento da base de cálculo, de acordo com a metodologia estabelecida no art. 938, I, do RICMS, sobre a qual, frise-se, a autoridade fiscalizadora não tem qualquer discricionariedade. Logo, a sua falta, ou incorreção, conduz à nulidade do procedimento, como ocorre na espécie.

- 2. Não se tem como saber o cálculo efetivado pelo autuante para chegar ao valor das compras realizadas no período de 2002. Do valor de R\$1.130.007,75, constante da primeira coluna do item “ENTRADAS DE MERCADORIAS E/OU AQUISIÇÕES” da DMA de fl. 48, foi subtraído o valor de R\$33.815,17, constante da última coluna do mesmo item, sem qualquer justificativa e sem se explicitar a que título a dedução foi realizada. Além disso, também foi abatido o valor de R\$5.423,99 a título de “devoluções/anulações de compras”, quando a DMA de fls. 48 indica que esse valor refere-se “devoluções/anulações de vendas”.*
- 3. O erro anteriormente mencionado, acerca da indevida inclusão de valores a título de “devoluções/anulações” de compras, quando se tratavam de “devoluções/anulações” de vendas também repercutiu no valor das saídas indicado no demonstrativo de arbitramento da base de cálculo constante das fl. 43, já que no particular, o autuante limitou-se a lançar o valor R\$0,00 a título de “devoluções/anulações” nas operações de saídas de mercadorias.*
- 4. A rubrica saídas líquidas, cujo valor atribuído pelo autuante foi de R\$1.674.509,35, não está prevista como parcela dedutível na metodologia do arbitramento previsto no art. 938, I, do RICMS, logo, a sua utilização é absolutamente indevida.*

A par dos equívocos que são intrínsecos ao demonstrativo elaborados pelo autuante e que acompanham o Auto de Infração, a sua conduta processual, após as manifestações do contribuinte, tornaram inviável o prosseguimento do presente procedimento administrativo fiscal.

Na informação fiscal de fls. 83/88, o autuante, tentando explicar o procedimento que adotou para arbitrar a base de cálculo, afirmou que o estoque final do exercício de 2002 foi obtido através dos dados fornecidos pelo contribuinte através da DMA de fevereiro de 2003, quando, como visto anteriormente e consta claramente do demonstrativo de fl. 43 e do documento de fl. 55, o valor utilizado neste auto foi o estoque final informado pelo contribuinte em fevereiro de 2004 e que certamente refere-se ao estoque final do exercício de 2003, e não de 2002.

Ainda nessa informação fiscal, o autuante confessou não ter considerado os créditos relativos ao imposto recolhido pelo contribuinte no período. Em razão disso, elaborou dois demonstrativos: no primeiro, indicou o montante de imposto pago pelo sujeito passivo, excluindo os valores relativos a parcelamentos de débitos de exercícios diversos; no segundo demonstrativo, o autuante lançou não apenas os valores pagos a título de ICMS pelo sujeito passivo e considerados corretos pelo autuante (R\$111.159,52), mas também concedeu um “crédito presumido” de 7% relativo às aquisições feitas pelo autuado (R\$50.270,95), sob o argumento de que todas as compras foram oriundas da região sudeste, e, ainda, computou os créditos indicados nas DMA's, mês a mês (R\$77.030,98). Registre que o autuante não esclareceu com base em que prova documental afirmou a origem das aquisições realizadas pelo contribuinte.

Na mesma oportunidade, foi excluído do arbitramento o valor que havia sido incluído no demonstrativo de fls. 43 a título de “saídas líquidas”. Com todos esses ajustes, o autuante chegou a um novo montante de imposto devido, a saber: R\$213.390,32.

Ora, é inquestionável que eventuais equívocos de cálculo podem – e até devem – ser corrigidos no curso do procedimento administrativo, sem que se cogite da existência de nulidade. No caso concreto, todavia, em que a base de cálculo foi obtida por meio de arbitramento, tenho que a metodologia utilizada não é discricionária e guarda estreita relação com a própria caracterização da infração. Destarte, sua alteração não pode ser promovida aleatoriamente, com esteio no parágrafo 1º, do art. 18, do RPAF, vez que se constitui num novo arbitramento e, portanto, num novo Auto de Infração.

Prosseguindo na análise da autuação, verifico que o autuante, em sua segunda informação fiscal (fls. 121/126), confirmou a existência de erros no levantamento elaborado juntamente com a sua informação fiscal anterior (fls. 83/88), quanto ao valor do crédito fiscal concedido, in verbis: “o valor de R\$718.156,36 computado para efeito de crédito fiscal, conforme folha 88, dos autos, foi, equivocadamente, relativo às compras de 2001, conforme se verifica na DME, fl. 44. Na verdade, o valor das aquisições do período de janeiro/02 à março/02, conforme DME, à folha 46, é de R\$ 287.361,63 e, conseqüentemente, o valor do crédito fiscal à alíquota de 7% para dedução do valor do ICMS debitado fica reduzido de R\$50.270,95 para R\$ 20.115,31, majorando, mais uma vez, o imposto devido, conforme nova planilha”.

Segundo essa nova planilha, o imposto devido pelo contribuinte passou para R\$243.545,95.

Não há como levar adiante um lançamento de ofício acerca do qual o próprio autuante, que manteve contato pessoal com o contribuinte e foi responsável por todo o processo de auditoria, não tem segurança para informar a base de cálculo do tributo.

Nas circunstâncias, deve ser mantido o posicionamento explicitado na Decisão combatida. De fato, a legislação concede ao Estado prazo bastante elástico para que constitua o crédito tributário; são cinco anos contados do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte, a depender da regra que se aplique. Logo, cabe ao auditor fiscal realizar seu trabalho de forma bastante criteriosa – especialmente quando se trata de arbitramento da base de cálculo -, de modo que o lançamento de ofício, quando concluído, não possua imperfeições ou, ao menos, possua poucos vícios, até mesmo porque não se discute os efeitos danosos de uma tributação equivocada, possibilitando, inclusive, a formulação de pleitos ressarcitórios de todas as ordens.

Não pode o agente fiscal apresentar um trabalho que sabe estar incorreto, imperfeito, equivocado e, no curso do procedimento administrativo, ir sanando os vícios, podando as arestas de um trabalho que deveria estar, desde o início, perfeito, inequívoco, correto. Foi justamente isso que ocorreu na espécie, já que o autuante, ao longo do procedimento, tentou sanar os equívocos verificados no arbitramento realizado, sem êxito, entretanto.

Ante o exposto, com espeque no art. 18, do RPAF, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto e mantenho a Decisão de primeiro grau, que decretou a NULIDADE do presente Auto de Infração, por estes e pelos seus próprios fundamentos.”

O artigo 173 do CTN prevê o seguinte:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (grifos não originais)

Portanto, para que seja possível a aplicação da regra insculpida no inciso II do artigo 173 do CTN, acima transcrito, é preciso que a declaração de nulidade do lançamento tributário anterior tenha sido decorrência da existência de vício formal. Cabe, neste instante, efetuar a distinção entre vício formal e material e, para isso, parece-me oportuno que seja trazido a este voto alguns excertos do excelente Parecer exarado em 14/07/09 pela procuradora assessora especial do Procurador Geral do Estado, Dra. Cláudia Magalhães Guerra, em resposta a uma Consulta acerca da Decadência encaminhada por mim, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual (Parecer PA-CMG-92-2009 no Processo nº PGE2009168051):

“(…)

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 matéria¹, 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 Queiroz² 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, conseqüentemente, 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”³.

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

¹ GUERRA, Cláudia Magalhães. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO & SUA INVALIDAÇÃO, Editora Juruá, 2a edição, p. 172/173

² *Sujeição Passiva Tributária*, p. 68-69.

³ *Teoria Pura do Direito*, p. 256.

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 extingam**”⁴. (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 Corrêa⁵ 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.

⁴ Lançamento Tributário e “Autolancamento”, p. 23.

⁵ Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo. *Revista de Direito Tributário* n. 01, p. 37.

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 invalidez (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 Santi⁶ 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 positividade 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 formal⁷.

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.

⁶ *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 123.

⁷ *Para melhor compreensão dos efeitos decorrentes da classificação das regras jurídicas introdutórias de direito material e direito formal consideramos mais adequada sua análise sob o aspecto dinâmico, pois, como se sabe, o processo de positividade do direito se dá, inexoravelmente, com a aplicação e incidência de ambas as normas (de conteúdo e de forma), realizada mediante uma atividade de vai-e-vem constante. Concordamos, portanto, com Eurico Marcos Diniz de SANTI ao afirmar: “Importa notar, sob o enfoque da primeira visão, que direito formal e material se unem na realização de um único ato de aplicação do direito. No processo legislativo, por exemplo, estão presentes concomitantemente as normas constitucionais que disciplinam a forma do processo legislativo, bem como as normas constitucionais que delimitam o conteúdo da lei, definindo a competência material de cada ente tributante, de maneira que a lei é o resultado da aplicação da competência formal e da competência material” (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 124).*

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 tudo quanto foi exposto até este momento, constata-se que, para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.

Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “*com que o processo se realiza em cada caso concreto*” (THEODORO, Humberto, Jr. Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro).

Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “*erro quanto ao objeto do lançamento*”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, à determinação da matéria tributável, à apuração do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.

Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: *Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade.*

O jurista Ives Gandra da Silva Martins apresentou seu entendimento sobre a matéria da seguinte maneira, *verbis*:

“(…) Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado” (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaques acrescidos).

Assim, o lançamento tributário substituto só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida e quantificada no lançamento primitivo, não havendo espaço para modificações na substância, apenas na formalidade.

Ou por outra, nos dizeres do ex-auditor fiscal do Tesouro Nacional, Antônio Airton Ferreira: *“neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.”*

Como vimos pela transcrição do voto da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no CJF nº 0112-11/09, no Auto de Infração nº 102148.0023/07-5, anteriormente lavrado e julgado Nulo pelo CONSEF, foi detectada a presença de diversos equívocos cometidos pelo autuante no que se refere à metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, que não guardou consonância com a previsão legal, além de não ter ficado claro como o agente fazendário obteve determinados valores inseridos nos papéis de trabalho. Além disso, nas duas informações fiscais prestadas, foram refeitos os cálculos e, por fim, o autuante chegou a um valor supostamente devido superior àquele inicialmente lançado. Todos esses vícios impregnaram de tal incerteza o real montante da base de cálculo e do valor do imposto, que os julgadores concluíram ter havido cerceamento ao

direito de defesa do autuado, vícios esses impossíveis de serem sanados naquela autuação, o que demandaria, em princípio, a feitura de um novo lançamento.

Ficou óbvio, a meu ver, que o Auto de Infração anterior foi julgado nulo pela constatação de existência de **vício material**, concernente à incerteza quanto ao montante da base de cálculo do tributo (ou base imponible). A natureza material da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor do tributo lançado no presente Auto de Infração (exercício de 2002: R\$192.434,45) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior (exercício de 2002: R\$167.185,17), o que não aconteceria se o vício determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal. Na verdade, este lançamento tributário é decorrente de uma nova ação fiscal e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado.

Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, ou seja, até o dia 31/12/07, no que concerne ao exercício de 2002. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 15/06/10, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo àquele exercício, só me resta julgar insubsistente a autuação.

Ressalto, por último, que, apesar de a 5ª Junta de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento fiscal (Acórdão JJF nº 0033-01/09), tal representação não foi repetida no Acórdão CJF nº 0112-11/09 emanado da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Decisão que substituiu, para todos os efeitos legais, o julgado da Primeira Instância do Conselho de Fazenda Estadual. Ainda que houvesse a recomendação, isso não seria suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração, por ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **102148.0007/10-0**, lavrado contra **FOGUE ROUPAS LTDA. (SANDPIPER)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS