

**PROCESSO** - A. I. N° 206844.0001/10-2  
**RECORRENTE** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0402-04/10  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 27/12/2011

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0367-11/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. ERRO NO VALOR DA RETENÇÃO E NA INFORMAÇÃO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO. 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 a falta de discriminação do cálculo das operações que destinavam mercadorias para consumo final e para revenda, tornaram incerta e ilíquida a base de cálculo, 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, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, e até 31/12/09, para o exercício de 2004. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 12/03/10, operou-se a decadência. Decretada, de ofício, a IMPROCEDÊNCIA da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PREJUDICADO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0402-04/10), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, o qual foi lavrado em 12/03/10 para exigir ICMS no valor de R\$601.807,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menor do imposto, e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, no período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2004.

Está registrado na peça inicial que: a infração decorre de erro na determinação do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST), uma vez que não foi incluído o valor do referido imposto em sua própria base de cálculo, nas vendas para consumo, dos carburantes gasolina comum C e óleo diesel tipo B, tudo conforme os demonstrativos apensados. No período compreendido entre janeiro/2003 e outubro/2003, os relatórios denominados Anexo II, previsto no Convênio ICMS 54/02 acompanham os citados demonstrativos e, a partir de novembro/2003 até fevereiro/2004, as quantias do ICMS-ST retidas a menos foram apuradas de acordo com as declarações do contribuinte prestadas mensalmente por meio de arquivos magnéticos (Registros 53), previstos no Convênio ICMS 57/95.

Igualmente consta do campo “Descrição dos Fatos” que o presente Auto de Infração foi lavrado em substituição ao de número 206844.0002/07-9, declarado NULO pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, por meio do Acórdão CJF nº 0088-12/09, consoante a recomendação ali contida para renovação do procedimento fiscal “a salvo de falhas”.

Para melhor compreensão da controvérsia, faz-se necessária à transcrição, na íntegra, da Decisão recorrida:

*“Deve-se salientar que o presente Auto de Infração é fruto de renovação de ação fiscal que resultou em lançamento julgado nulo pela 2ª CJF, através do Acórdão CJF 0088-12/09.*

*Convém registrar que o Convênio ICMS 03/1999, na sua cláusula 1ª, estabelece que os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, estão autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes realizarem, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.*

*As próprias notas fiscais, a exemplo da de fl. 99, indicam que o autuado é inscrito na Bahia como contribuinte substituto.*

*Assim, mostra-se cristalina a legitimidade passiva do autuado para figurar na presente relação jurídica de direito tributário.*

*Não tem amparo fático ou jurídico o argumento do impugnante quanto aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a acusação, fundamentando com a indicação dos demonstrativos, dados e cálculos, assim como indicaram a base legal, que se ampara especialmente nas disposições constantes do Convênio ICMS 03/1999.*

*Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, tributário ou administrativo, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/99), tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.*

*Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.*

*A multa encontra-se prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96 e os acréscimos moratórios no art. 51 do mesmo diploma legal, não cabendo a este órgão administrativo a apreciação de eventual efeito confiscatório ou de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA (Decreto 7.629/99).*

*Relativamente ao percentual da penalidade, objeto de pedido de diminuição, poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade (art. 159, RPAF/BA).*

*Igualmente, falece competência a esta Junta para decidir sobre o pedido de utilização de crédito, pois o julgamento deve cingir-se à matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide, à luz do art. 123, parágrafo 1º, RPAF/BA (Decreto 7.629/99).*

*Quanto ao pedido de diligência ou perícia fiscal, não há razões para o seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não existem equívocos ou elementos de dúvida que ensejam a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.*

*No mérito, há que se considerar que, na dicção do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, não incide o ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados (e energia elétrica).*

*Todavia, o inciso XII, “h” outorga à Lei Complementar poderes para definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”. É o denominado ICMS – combustíveis, de incidência monofásica.*

*Destarte, com arrimo no acima disposto é que o impugnante está no pólo passivo dessa relação jurídico-tributária, na qualidade de responsável por substituição, em lugar do adquirente, sendo-lhe exigida a correta retenção e recolhimento do ICMS.*

*Quanto à base de cálculo, entendo que o regime de substituição tributária almeja alcançar a última operação de circulação da mercadoria. Assim, nada mais coerente que nas operações em tela seja incluído o ICMS na composição da base de cálculo.*

*É importante lembrar que a Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do tributo.*

*Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.*

*Neste sentido, determina a Lei Complementar 87/96:*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é  
(...)*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;  
(...).*

*O art. 8º dessa mesma Lei, em seu inciso II, alínea “b”, assim como o Convênio aqui muitas vezes mencionado, não contemplam o disposto no §1º do art. 13, acima transcrito, pois o que os primeiros contemplam (art. 8º e Convênio 03/1999) são situações onde a margem de valor agregado já traz a incorporação do imposto.*

*Os fatos sob apreciação são diferentes, pois não há tributação na operação interestadual, conforme disposição constitucional, cabendo, portanto, para exigência do imposto na entrada do Estado destinatário, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conforme previsão do art. 13 da LC 87/96.*

*O preço de aquisição pelo destinatário, previsto na cláusula 4ª do Convênio ICMS 03/99, apontada pelo autuado, deve englobar o ICMS-ST do Estado de destino, imposto este calculado com a inclusão do ICMS na base de cálculo, visto que a Lei nº 7.014/96 (Lei Estadual que trata do ICMS no Estado da Bahia), em seu art. 17, XI, e § 1º, I, determina que a base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, havendo, portanto, amparo legal para o lançamento.*

*Assim, verifica-se, com fundamento inclusive em outros julgados deste CONSEF (CJF Nº 0341-11/08, JJF Nº 0154-01/10 e JJF Nº 0309-02/09) que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, ao contrário do IPI, cabendo a inclusão do montante do imposto na base de tributação nas operações interestaduais de vendas de combustíveis.*

*O contribuinte reteve e informou à refinaria de petróleo o ICMS em valores menores do que o efetivamente devido. Com base nestas informações a refinaria recolheu ao Estado da Bahia o tributo a menos do que deveria ter recolhido. Neste caso específico, cabe a exigência do imposto do contribuinte, porque ficou claramente demonstrado que reteve e informou à refinaria de petróleo o imposto em valores menores do que o efetivamente devido.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão da Primeira Instância, o autuado interpôs Recurso Voluntário inicialmente aduzindo que a Junta de Julgamento Fiscal não apreciou “*aspectos relacionados à sucessão dos autos de infração, razão pela qual voltamos a elencá-los, com a finalidade de demonstrar o pouco cuidado da SEFAZ-BA no trato do tema*”.

Alega que o Auto de Infração nº 206844.0002/07-9, que este visa a substituir, foi lavrado em 29/06/07 e declarado NULO pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09) “*por se mostrar impossível a defesa do contribuinte diante dos elementos constantes no auto, especialmente no que diz com a determinação da infração e da base de cálculo*”. Acrescenta que no lançamento de ofício acima citado, “*foi excluído o valor relacionado ao Auto de Infração nº 206949.0014/05-2, lavrado contra o mesmo estabelecimento da Contribuinte, pelo suposto recolhimento de tributo a menor*” e que a autuação referida, lavrada em 26/09/05, aponta a mesma irregularidade (recolhimento a menos do ICMS-ST pela falta de inclusão do imposto em sua própria base de cálculo quando de operações interestaduais) que foi apontada tanto no Auto de Infração nº 206844.0002/07-9 como no presente lançamento de ofício, havendo, portanto, uma superposição de fatos geradores: enquanto que no Auto de Infração nº 206949.0014/05-2, o período pesquisado foi de janeiro de 2000 a dezembro de 2004, no presente lançamento, foi feita análise do período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, havendo diferença apenas em relação às mercadorias envolvidas “*(no antigo, óleo combustível; no atual, diesel e gasolina C)*”.

Suscita, ainda, a nulidade deste Auto de Infração por ilegitimidade passiva, pois, tratando-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária cuja responsabilidade pela retenção cabia à refinaria, jamais poderia ser cobrado o ICMS por substituição tributária (ICMS-ST) ao seu estabelecimento (uma distribuidora).

No mérito, argumenta que o ICMS não pode ser calculado “*por dentro*” em operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, pois não há incidência do imposto estadual, nos termos do art. 155, X, “b” da CF/88. Acrescenta que, segundo a Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, § 1º, III), nas hipóteses de venda a consumidor, a saída do produto será imune e apenas a entrada no estado adquirente-consumidor será tributada.

Alega que a competência prevista no artigo 155, §2º, XII, “i”, da CF/88 para a lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS de modo que o montante do imposto a integre tem aplicabilidade apenas nas hipóteses em que se observa a tributação pelo ICMS-próprio. Em seu entender, o âmbito de incidência da Lei Complementar nº 87/96 não alcança os casos em que a tributação se dá por substituição tributária “*para frente*” com derivados de petróleo (artigos 8º, 12 e 13, da Lei Complementar nº 87/96).

Após transcrever as normas da Lei Complementar nº 87/96 acima citadas, conclui que o ICMS-ST deve ser calculado “*por fora*”, isto é, sua base de cálculo não deve contemplar seu próprio valor.

Prossegue dizendo que, ainda que não sejam acatados os argumentos acima expendidos, para que se desse à inclusão do imposto na formação de sua própria base de cálculo, seria necessária expressa previsão legal, já que cabe à Lei da pessoa política tributante descrever todos os aspectos na hipótese de incidência do fato gerador, respeitando os moldes constitucionais.

Entretanto, o Convênio ICMS 03/99, do qual o Estado da Bahia era signatário quando das ocorrências, em suas Cláusulas terceira e quarta, cujos trechos transcreve, não estabeleceu a mencionada inclusão. Há duas situações previstas nesse Acordo Interestadual: (i) na hipótese de operações internas, na forma do § 8º da Cláusula terceira, em que o montante do imposto integra a sua base de cálculo; e (ii) no caso de operações interestaduais, nos moldes da Cláusula quarta, a base de cálculo será o valor do produto, que não se confunde com o total da nota fiscal.

Afirma que os prepostos desta Secretaria precisam entender que valor da operação não é o mesmo que total da nota fiscal e que são definidas, para os Estados subscritores do Convênio ICMS 03/99, margens de valor adicionado diferentes para as operações internas e interestaduais para revenda com o objetivo de existir a mesma carga tributária para os produtos em tela e que, caso fosse indiscutível a cobrança do imposto “*por dentro*”, não haveria essa necessidade.

Reputa incontrovertido o fato de que a imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo não desonera o contribuinte do recolhimento do tributo, apenas modifica a forma e o tempo em que será efetivado: responsabilidade tributária por substituição. Discorre sobre os métodos de cálculo da base de tributação nas vendas internas para consumidor final e nas vendas para revendedores (internas e interestaduais), citando os respectivos fundamentos legais e apresentando cálculos detalhados para corroborar seu posicionamento.

Com relação ao ICMS-próprio nas operações interestaduais para consumidores finais, argumenta que a Constituição Federal, no artigo 155, § 2º, X, “b”, garante a imunidade sobre operações interestaduais com petróleo, inclusive combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados.

Ressalta o caráter específico do Convênio ICMS 03/99, que deve prevalecer sobre normas de cunho genérico, e que não incluiu o próprio imposto na sua base de cálculo.

Tendo em vista o direito ao creditamento do valor relativo ao tributo da própria operação, que assiste ao substituto tributário (art. 19, LC 87/96), aduz que, ainda que não sejam acolhidas as suas argumentações, nenhum prejuízo se verificou para o Erário Público da Bahia dos fatos ora em julgamento.

Por fim, alega que o Estado da Bahia tinha conhecimento de que todo o mercado de combustíveis atuava dessa forma, sem que jamais tenha se manifestado em sentido contrário, o que configura prática reiteradamente observada pelas autoridades fiscais, prevista no art. 100, III do Código Tributário Nacional.

Do fato de o Estado jamais ter corrigido seu procedimento, mesmo após receber repetidamente os relatórios mensais, entende que duas hipóteses devem ser refletidas: (i) ou o Fisco está inovando na aplicação da legislação, majorando a base de cálculo do ICMS-ST; ou (ii) há má-fé dos agentes da administração pública, ao verem e perceberem que o contribuinte atua equivocadamente – se hipoteticamente fosse correta a autuação – de maneira a verificar o crescimento desse débito, sobre a avalanche da cobrança de juros, correção e a ultrajante multa de 60% sobre o valor principal, em notório enriquecimento reflexo da Administração Pública em desfavor do contribuinte.

Insurge-se contra a multa e os juros, sublinhando que a primeira tem natureza de confisco, sendo inconstitucional, e pediu sua redução, citando doutrina, princípios (a exemplo da individualização da pena, em face da ausência de dolo, fraude ou simulação), jurisprudência e o caráter vinculado da atividade de lançamento.

Alega que a multa aplicada fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade previstos expressamente na Lei nº 9.784, de 29/01/99, diploma legal que institui normas gerais sobre processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta e que visa, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao cumprimento dos fins da Administração (art. 1º, Lei nº 9.784/99).

Considera que ao agente fiscal é atribuído somente o poder-dever de, *sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível* (art. 142, CTN, parte final), cabendo, ao Conselho de Contribuintes e ao Poder Judiciário, a redução da pena para aplicação da equidade.

Requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração e, na hipótese de se manter o lançamento, solicita que seja reconhecido seu direito ao crédito e que seja determinado o cancelamento ou a redução de qualquer penalidade imposta para um patamar não superior a 10%.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Ramos Coelho, emitiu Parecer pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, rechaçando, inicialmente, 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.

Ressalta que a autuação está clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação estadual e que o argumento recursal, de que a multa é abusiva e confiscatória, não pode ser apreciado por este Colegiado em face do artigo 167, inciso II, do RPAF/99. Frisa também “*que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, eis que, as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo*”, pois “*são autênticas sanções impostas ao contribuinte com função meramente educativa.*”

Esclarece que o Auto de Infração nº 206844.0002/07-9 “*foi anulado pela administração pública em decorrência de lacunas na determinação da infração e da base de cálculo*” e que o presente lançamento de ofício “*é fruto de renovação e tem como fulcro os mesmos fatos geradores apurados no lançamento original, julgado nulo, através do Acórdão CJF nº 0088-12/09*”.

Observa, em relação ao Auto de Infração nº 206949.0014/05-2, mencionado pelo recorrente, que “*não guarda qualquer relação com o presente lançamento, porquanto embora apure o mesmo tipo infracional, os produtos objeto da apuração são diferentes*”, referindo-se, aquele lavrado em 2005, a óleo combustível e este, a óleo diesel e gasolina comum.

Registra que, “*nos termos da Cláusula primeira do Convênio ICMS 03/99, os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, estão autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outra unidade da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidentes sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes realizarem, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário*” e, assim, “*inexiste dúvida quanto à legitimidade passiva do recorrente*”.

Menciona que a Carta Federal outorga a lei complementar poderes para definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, prevalecendo o ICMS de incidência monofásica.

Finalmente, assegura que o ICMS é um imposto “por dentro” e, portanto, seu montante integra a própria base de cálculo, mesmo nas operações interestaduais de vendas de combustíveis, *ex vi* do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e do artigo 17, inciso XI, combinado com seu § 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

## VOTO

Apesar de o recorrente ter apresentado uma preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, considero relevante, antes de qualquer outra consideração, mesmo não tendo sido alegado na peça recursal, proceder à análise da ocorrência, ou não, da decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário, tendo em vista que este Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10 e lança ICMS relativo a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2004.

E faço tal exame porque a decadência, por ser matéria de ordem pública (perecimento, pela inércia, de um direito protestativo), deve ser declarada a qualquer tempo, de ofício, até mesmo para preservar os interesses do Estado, evitando-se que, em eventual demanda no Poder Judiciário, a Fazenda Estadual seja obrigada a arcar com o ônus da sucumbência.

Abaixo estão relacionados alguns casos que confirmam o entendimento de que a decadência pode e deve ser declarada de ofício pelos órgãos julgadores:

### ***REsp 1082600 / PR***

**RECURSO ESPECIAL - 2008/0185333-7**

**MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA**

**Julgado em 03/03/2009 - Publicado no DJe 17/03/2009**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.**

**1. A decadência, por ser matéria de ordem pública, deve ser declarada a qualquer tempo, perante as instâncias ordinárias, até de ofício. Precedentes.**

**2. Não havendo apreciação pela Corte de apelação sobre a alegada decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores remontam ao ano de 1999, cabe o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que novo julgamento seja proferido.**

**3. Prejudicialidade das demais questões suscitadas.**

**4. Recurso especial conhecido em parte e provido.**

### ***AgRg no Ag 939714 / RS***

**AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO - 2007/0194706-8**

**MIN. ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA**

**Julgado em 12/02/2008 - Publicado no DJ 21/02/2008 p. 54**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRADO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.**

**1. O prequestionamento é exigência indispensável ao conhecimento do Recurso especial, fora do qual não se pode reconhecer sequer as nulidades absolutas.**

**2. A mais recente posição doutrinária admite sejam reconhecidas nulidades absolutas ex officio, por ser matéria de ordem pública. Assim, se ultrapassado o juízo de conhecimento, por outros fundamentos, abre-se a via do especial (Súmula 456/STF).**

**3. Hipótese em que se conheceu do Recurso especial por violação do art. 161 do CTN, ensejando no seu julgamento o reconhecimento ex officio da decadência.**

**4. Nas exceções cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.**

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.
6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN.
7. O julgamento do Recurso especial com observância às regras técnicas que lhe são inerentes não importa em negativa de prestação jurisdicional, supressão de instância ou contrariedade a qualquer dispositivo constitucional, inclusive aos princípios do devido processo legal, ampla defesa ou contraditório.
8. Agravo regimental provido para prover em parte o Recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.

**REsp 755275 / PR**

RECURSO ESPECIAL - 2005/0089520-0

MIN. DENISE ARRUDA - PRIMEIRA TURMA

Julgado em 23/10/2007 - Publicado no DJ 19/11/2007 p. 186

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.

**VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CABIMENTO. CITAÇÃO VÁLIDA. INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO PARALISADO POR MAIS DE CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ARTS. 40, DA LEI 6.830/80, E 174 DO CTN.**

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do Código de Processo Civil, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. Não obstante serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade naquelas situações em que não se fazem necessárias dilações probatórias, e em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Apesar de ter ocorrido a citação válida do devedor, o processo executivo ficou paralisado por mais de cinco anos devido à inércia da exequente, operando-se, pois, a prescrição intercorrente. Por força dos princípios da segurança e estabilidade das relações jurídicas, a interrupção da prescrição por prazo indeterminado não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico.

4. Recurso especial desprovido.

**RMS 22439 / RS**

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 2006/0169835-0

MIN. CASTRO MEIRA - SEGUNDA TURMA

Julgado em 07/12/2010 - Publicado no DJe 10/02/2011

**ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. OFICIAL DE REGISTROS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE DE CENSURA. DECISÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NÃO-CARACTERIZADA. NOVO RECURSO AO CONSELHO DA MAGISTRATURA. DESCABIMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.**

1. O presente mandamus foi impetrado por Oficial de Registro das Pessoas Naturais contra ato do Corregedor Geral do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do qual não se conheceu de segundo Recurso administrativo, dirigido ao Conselho da Magistratura, e interposto contra Decisão que, no âmbito do primeiro Recurso administrativo, confirmou a aplicação da pena de censura ao autor em virtude da supressão de Parecer ministerial encartado a autos de habilitação de casamento.

2. "É pacífico o entendimento do STJ de que o prazo decadencial para impetração do mandado de segurança não se interrompe nem se suspende em razão de pedido de reconsideração ou da interposição de Recurso administrativo, exceto quanto concedido efeito suspensivo" (MS 15.158/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 1º.9.10).

3. Contra a Decisão da lavra do Sr. Corregedor-Geral de Justiça, que rechaçou o primeiro Recurso administrativo, foi interposto o segundo Recurso que, além de não ser dotado de efeito suspensivo, sequer teve seu mérito examinado em função de falta de previsão legal para seu manejo.

4. Para os assuntos inerentes à Decisão que inadmitiu o segundo Recurso - tais como a ausência ou não de fundamentação e a discussão sobre o seu próprio cabimento -, o prazo decadencial de 120 dias para a impetração do writ deve ser computado a partir da Decisão que não conheceu desse inconformismo, daí porque o mandado de segurança mostra-se tempestivo, o que permitirá a análise desses tópicos.

5. Já para os temas que guardam correlação com a sanção aplicada e o procedimento administrativo que a pressupõe - todos os demais, como irregularidade da portaria que instaurou a sindicância, ausência de advogado, falta de razoabilidade da pena, indevida inversão do ônus da prova, dentre outros -, o marco inicial

*para o manejo do mandamus começou a ser contado a partir da Decisão que rejeitou o primeiro Recurso, provido de efeito suspensivo.*

6. *Em 13.7.05, começaram a correr os 120 (cento e vinte) dias para que fosse apresentado o mandado de segurança voltado contra todas as questões diretamente relacionadas com o procedimento administrativo e a aplicação da pena de censura; sabendo-se que a protocolização do mandamus deu-se em 29.12.05, impositivo o reconhecimento da decadência nesse particular.*

7. *A decadência reveste-se da qualidade de matéria de ordem pública e, por conseguinte, não há óbice ao seu reconhecimento de ofício em Recurso ordinário. Precedentes.*

8. *O recorrente sustenta que a Decisão administrativa impugnada por meio do writ desrespeitou o art. 93, IX, da Constituição Federal, uma vez que se restringiu a acolher o Parecer elaborado para não conhecer do Recurso direcionado ao Conselho da Magistratura, sem desenvolver fundamentação específica, ou seja, sem evidenciar devidamente os elementos que formaram seu convencimento.*

9. *A Decisão administrativa do Corregedor-Geral de Justiça empregou a chamada motivação per relationem - isto é, valeu-se integralmente das razões lançadas no Parecer da Juíza Corregedora para não conhecer do Recurso -, técnica essa que não é vedada, tampouco importa ausência de fundamentação desde que o decisum se reporte a manifestações ou peças processuais que contenham os motivos, de fato e de direito, a amparar a conclusão judicial esposada, como na espécie.*

10. *Coube ao Juiz Direito do Foro a instauração da sindicância e a prolação do decisório que aplicou a penalidade de censura ao recorrente, a teor do art. 18, I e II, da Lei Estadual nº 11.183/98 combinado com os arts. 37 e 38, da Lei Estadual nº 8.935/94. Assim sendo, conforme o art. 50, XIV, do Regimento Interno da Corte Estadual, é admissível Recurso endereçado ao Corregedor-Geral da Justiça, corretamente apreciado.*

11. *De acordo com o art. 47, X, "c", também do Regimento Interno do Tribunal a quo, é viável a interposição de Recurso ao Conselho da Magistratura tão somente contra decisões originárias ao Corregedor-Geral de Justiça, o que não é o caso dos autos, daí porque revela-se incensurável o ato que não conheceu da segunda insurgência administrativa.*

12. *Recurso ordinário não provido.*

Conforme relatado anteriormente, exige-se, neste processo administrativo fiscal, o imposto estadual no valor de R\$601.807,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia.

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 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no acórdão CJF nº 0088-12/09 em voto proferido pelo Conselheiro Fauze Midlej.

Faz-se necessário, então, que sejam trazidas as razões pelas quais a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do Auto de Infração anterior (nº 206844.0002/07-9) e, a partir daí e em consonância com a dicção do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, verificar se realmente decaiu, ou não, o prazo decadencial para que o Estado da Bahia pudesse constituir o crédito tributário.

A Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09) encontra-se a seguir transcrita:

*"Acompanho o Parecer da ilustre procuradora fiscal, pois o resultado da diligência realizada pela COPEC trouxe elementos esclarecedores para caracterizar a nulidade da ação fiscal. Fato relevante a destacar é a comprovação de que a fiscalização adotou a amostragem como método para a apuração da infração, provocando insegurança na fixação da base de cálculo, ferindo os princípios constitucionais de segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório. Também desconsiderou a fiscalização a diferenciação do destinatário da mercadoria, condição essencial para a apuração da base de cálculo.*

*Além desses aspectos, os próprios auditores autuantes, por ocasião da diligência, informaram que com arquivos magnéticos, em procedimento não presencial, apuraram diferenças de imposto, que não resultaram em explicação detalhada da forma de apuração, restando, assim, o meu convencimento de insegurança da autuação.*

*Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, julgar NULO o Auto de Infração, com a recomendação de renovação da ação fiscal a salvo das falhas identificadas na diligência e no Parecer da ilustre procuradora da PGE/PROFIS".*

Observo que, no decorrer da instrução do Auto de Infração anteriormente lavrado (nº 206844.0002/07-9), foi determinada, pela 2ª Instância, a realização de diligência, a qual foi respondida pelos próprios autuantes. Em seguida, manifestaram-se o recorrente e a PGE/PROFIS. A seguir, transcrevo o que ocorreu naquele processo administrativo fiscal, conforme o Relatório do Acórdão:

*"Como, na assentada de julgamento, foram suscitadas algumas dúvidas quanto à constituição do crédito tributário, a CJF decidiu, por unanimidade, remeter o processo ao órgão de fiscalização especializado COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis, para atender aos questionamentos formulados, conforme abaixo:*

*1 – Consta nos demonstrativos anexados pelos autuantes (fls. 9 a 225) que o autuado efetuou remessas de produtos a contribuintes destinatários finais (consumidores) e a contribuintes revendedores. **Pergunta:** o cálculo do ICMS – ST não é diferenciado em função do tipo destinatário, visto que a MVA (margem de valor agregado) só é aplicável às operações destinadas à revenda? Não é necessário se fazer a separação do tipo de destinatário nos demonstrativos que servem de suporte à autuação?*

*2 – **Pergunta:** já não se encontra incluso nos preços praticados pela Petrobrás Distribuidora o ICMS que incidiu no Estado de origem, no caso Espírito Santo, correspondente às etapas de circulação anteriores à remessa para o Estado da Bahia? Considerando que o ICMS é um imposto de repercussão econômica, ou seja, em que o contribuinte de direito recupera no preço pago pelo adquirente (contribuinte de fato) o imposto incidente nas etapas anteriores, como se opera recuperação financeira do ICMS pela Distribuidora do imposto que foi recolhido por substituição tributária ao Estado de origem dos combustíveis derivados de petróleo?*

*3 – **Pergunta:** se a acusação fiscal é tão-somente, a falta de inclusão do ICMS na base de cálculo e considerando que a remessas informadas no relatório elaborado pela Distribuidora se encontravam amparadas pela imunidade constitucional, essa inclusão do imposto no valor da operação não seria da competência da Refinaria, por ocasião da elaboração dos cálculos do imposto a ser repassado à Bahia?*

*4 – O Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula 3ª, ao se referir às operações interestaduais, prescreve que a base de cálculo é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente e, na falta deste preço, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado. Já no § 8º da mesma cláusula do Convênio, ao se referir às operações internas, estabelece que ao preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o §1º, deverá ser incluído o respectivo ICMS. Mais à frente, na Cláusula 4ª do mesmo Convênio, há disposição expressa quanto às operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, prescrevendo regra de que a base de cálculo é o valor da operação, desde que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores. **Solicitação específica:** considerando a multiplicidade de normas que regem a matéria em discussão, e as especificidades das fiscalizações desenvolvidas nas empresas que promovem comercialização de combustíveis derivados de petróleo, pede-se que sejam apontadas as diferenças, em termos quantitativos, das operações internas e interestaduais no que se refere o cálculo do ICMS "por dentro", vinculando este entendimento aos fatos relatados pelos autuantes e pelo recorrente no presente processo.*

*Em atendimento a diligência acima proposta, fls. 807/808, os autuantes Andrés Miguel Estevez Moreira e João Laurentinho de Magalhães Filho responderam conforme abaixo:*

*"1 - Efetivamente o cálculo do valor do imposto deve ser diferenciado em função do tipo do destinatário, bem como da infração constatada, utilizando-se a MVA para apuração da base de cálculo do imposto nos caso de revenda de combustíveis, e nos casos de venda de produtos para uso e/ou consumo, o cálculo deverá ocorrer a partir de preço cobrado incluindo aí o "ICMS por dentro".*

*Cada tipo de infração tem a sua cominação legal e específica.*

*No caso específico do lançamento, esta fiscalização trabalhou as diferenças apuradas a menos do valor do imposto, resultantes da metodologia errônea adotada pelo remetente para esse cálculo.*

*Citamos como exemplo os dados abaixo:*

DATA DE EMISSÃO	NÚMERO N.FISCAL	FINALIDADE	FLS. PAF	VALOR CALCULADO	VALOR REPASSADO	DIFERENÇA APURADA
-----------------	-----------------	------------	----------	-----------------	-----------------	-------------------

03/04/2003	368809	Consumo	420	13.071,98	8.102,78	4.969,20
03/04/2003	368815	Consumo	421	7.971,18	4.940,79	3.030,39
04/04/2003	368955	Revenda	424	3.066,21	3.009,57	56,64
04/04/2003	368916	Consumo	425	3.426,38	2.775,31	651,07
04/06/2003	378103	Consumo	440	10.885,77	7.313,58	3.572,19
09/07/2003	383301	Consumo	446	3.654,72	3.033,33	621,39

Deste modo, a infração apurada independe do tipo de contribuinte e tratou, conforme o Auto de Infração, de retenção e recolhimento do valor do **ICMS-ST a menos**, o qual foi apurado mensalmente nota a nota, e indicando o tipo/finalidade do destinatário, e ao final de cada mês demonstração do:

#### ICMS ST CALCULADO TOTAL

- (-) Valor informado nos Anexos V ou III
- (-) Fundo de pobreza da gasolina informado nos anexos V ou I
- (-) Recolhimento complementar fundo de pobreza da gasolina
- (-) Recolhimento complementar (1187) diesel e/ou gasolina
- (-) ICMS retido (Registro 53)
- (=) Diferença apurada a menos

Devemos registrar que realizamos uma fiscalização não presencial com fulcro na Cláusula 9ª do Convênio ICMS 81/93 – Normas Gerais da Substituição Tributária. Fiscalizamos as operações realizadas do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia baseado nas informações constantes dos arquivos magnéticos na forma do Convênio ICMS 57/95, e demais dados existentes nos Banco de Dados da SEFAZ. Realizamos batimentos relativamente aos valores recolhidos e repassados. Testamos por amostragem as operações realizadas. Ressaltamos que o contribuinte não informou o valor do ICMS-ST no campo registro tipo 53. Apenas o mencionou no corpo da nota fiscal, daí termos efetuados o recálculo do ICMS-ST de todas as operações nota a nota, resumindo mês a mês, deduzindo os valores recolhidos e repassados para encontrarmos as diferenças a título de retenção a menos do ICMS. Como recalculamos o valor correto que deveria ser repassado, deduzimos também o valor lançado através do Auto de Infração 206949.0014/05-2 conforme Demonstrativo Resumo de Fls. 8 deste PAF.

2 - Recuperação financeira opera-se com o preenchimento correto do Anexo III. O Convênio ICMS 03/99 estabelece os mecanismos de repasse, resarcimento e complementação do valor do imposto.

3 - Não. No primeiro momento a Refinaria vendeu combustível para Distribuidora estabelecida na mesma unidade federativa. Inicialmente fez retenção do valor do imposto para o competente repasse para essa UF (no caso o Estado do Espírito Santo). Acontece que a Distribuidora realizou operações de vendas desse combustível para contribuintes estabelecidos em outras UF. Daí, cabe à Distribuidora efetuar os cálculos corretamente do ICMS e informa a Refinaria para que esta deduza do valor a repassar para o Estado de origem e o transfira para o Estado de destino. Caso o valor a repassar seja inferior ao correto a Distribuidora fará a complementação do imposto e efetuará o recolhimento desse imposto através GNRE.

4 - Na presente fiscalização, tivemos acesso, apenas, às operações interestaduais, do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia. Assim, as operações internas, nesta fiscalização, referem-se às realizadas no Estado de Espírito Santo.

As operações interestaduais referem-se às realizadas exclusivamente para o Estado da Bahia e os demonstrativos de fls. 9 a 225 espelham a realidade.

Deste modo, as diferenças apuradas já se encontram relacionadas nos aludidos demonstrativos”.

O recorrente manifesta-se às fls 815/817 sobre o resultado da diligência, conforme segue, em síntese:

1. no item 1 o auditor confirmou que efetivamente o cálculo do imposto deve ser diferenciado em função do tipo de destinatário; mas, no entanto, contradizendo a sua primeira afirmação, frisou que a fiscalização trabalhou apenas as diferenças apuradas, sem explicar como foi realizado o calculo para concluir que há diferença e como foi calculada a MVA em cada caso;
2. o auditor só fez afirmar que efetivamente não foi levada em consideração a diferença de calculo para cada destinatário e frisou que o valor apurado independe de contribuinte e que foram apurados, “pasmem, através de amostragem!”;
3. além disso afirma que, o diligente, que não levou em consideração o destinatario para cálculo da MVA, também não esclareceu qual a base de cálculo utilizada para se concluir como constatou o pagamento do ICMS-ST a menor;
4. resta evidente a falta de transparência e liquidez do crédito guerreado, fato que fere de morte os princípios da ampla defesa e o contraditório, tornando-o efetivamente inexigível;
5. no item 2 resta inexplicada a pergunta com relação à forma de recuperação financeira, vez que o auditor em nenhum momento soube explicar as operações existentes, os destinatários envolvidos, os cálculos utilizados

*em cada situação e como conseguiu, por amostragem, saber se o recorrente recolheu o ICMS-ST a menor através de uma base de cálculo de origem desconhecida;*

6. quanto ao item 3, se as remessas estão amparadas pela imunidade, a inclusão do imposto no valor da operação é da refinaria por se posicionar na origem de toda a cadeia, conforme disposto no art. 11 do Convenio ICMS 03/99;

7. a resposta ao item 4 só reafirma que a fiscalização foi realizada sem um estudo apurado das operações realizadas pelo recorrente, pois, conforme afirmou o próprio auditor, a fiscalização foi feita por amostragem e apenas em relação a operações interestaduais, apesar da multiplicidade de normas que regem a matéria, bem como, da quantidade de operações realizadas com destinatários diversos e com diferentes formas de cálculo;

8. chama a atenção para a obscuridade na fiscalização, fato que se reflete nas perguntas realizadas, e não respondidas, impedindo o recorrente de exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.

9. requer a nulidade do Auto de Infração, em face dos atos administrativos desprovidos dos elementos necessários para determinar com clareza e segurança a infração, e consequentemente, que preterem o direito de defesa.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS, a Dra. Maria José Sento-Sé volta a se manifestar, opinando pelo provimento do Recurso Voluntário e consequentemente pela nulidade do Auto de Infração, com a seguinte fundamentação:

1. da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera presentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido;

2. as arguições de nulidades devem ser acolhidas posto que resta evidente no trabalho da diligência realizada a presença de falhas na apuração da base de cálculo, importando na imprecisão da imputação fiscal;

3. a fiscalização foi executada por amostragem, o que, sem margem de dúvida, provoca insegurança na fixação da base de cálculo do tributo e restringe os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;

4. o autuante não realizou no cálculo do tributo a essencial diferenciação em função do tipo de destinatário, o que gera mais insegurança e dúvida na caracterização da infração fiscal;

5. o Auto de Infração deve ser declarado nulo e imediatamente refeito pela autoridade competente a salvo de falhas relativas à fixação da base de cálculo e determinação da sujeição passiva para efeito do cálculo do ICMS-ST.

A procuradora do Estado, Dra Sylvia Amoêdo manifesta-se pela ratificação do Parecer da ilustre colega, por entender como correta a sua fundamentação”.

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 transscrito, 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 matéria<sup>1</sup>, 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 Cesar Souza de Queiroz<sup>2</sup> observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.*

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

*Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, “as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 1<sup>a</sup> – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2<sup>a</sup> – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo”<sup>3</sup>.*

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

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

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

*Estevão Horvath faz excelente síntese do tema em apreço – direito tributário formal e material e leciona que “resumidamente se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a*

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

<sup>2</sup> *Sujeição Passiva Tributária*, p. 68-69.

<sup>3</sup> *Teoria Pura do Direito*, p. 256.

*atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam*<sup>4</sup>. (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 constatarmos que, a depender da categoria de norma violada, configurar-se-á nulidade ou anulabilidade da norma individual e concreta de lançamento tributário e, por conseguinte, aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

Em verdade, a verificação da ocorrência de vício formal somente é possível quando nos debruçamos sobre a norma produzida e reconstruímos o modo como se deu seu processo gerativo, isto é, se foram efetivamente obedecidas todas as normas de direito formal aplicáveis, relativas ao sujeito competente para a expedição, das formalidades necessárias e do modo de exteriorização adequado.

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

Walter Barbosa Corrêa<sup>5</sup> 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 proceduralização dos atos administrativos.

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

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

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

“Art. 18. São nulos:

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

<sup>4</sup> Lançamento Tributário e “Autolançamento”, p. 23.

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

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

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

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

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

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

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>6</sup> observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positivação normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal<sup>7</sup>.

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

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

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

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

Por 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

<sup>6</sup> Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 123.

<sup>7</sup> 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 positivação 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).

do fato que faz gerar a exigência tributária, a determinação da matéria tributável, a apuração do montante do tributo devido e a 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 inexequível pelo víncio 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 - destaque acrescido).

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 víncio formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o víncio 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 víncio apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.”

Como vimos pela transcrição do relatório e do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no CJF nº 0088-12/09, no Auto de Infração nº 206844.0002/07-9, 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 os agentes fazendários obtiveram determinados valores inseridos nos papéis de trabalho.

Na resposta à diligência determinada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, os autuantes confirmaram que: a) realizaram o trabalho à distância, por meio dos arquivos magnéticos, sem terem analisado os documentos fiscais para se certificarem da integridade dos dados; b) fizeram a verificação das operações de vendas por amostragem; c) não fizeram a separação entre as operações destinadas a consumidores finais ou a revendedores, apesar de o cálculo do tributo ser diferenciado para cada caso.

Os vícios detectados impregnaram de tal incerteza o real montante da base de cálculo e do valor do imposto, que os julgadores e a PGE/PROFIS 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 imponível). A natureza **material** da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor total do tributo lançado no presente Auto de Infração (R\$601.807,87) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior (R\$1.957.310,96), o que não aconteceria se o víncio determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal.

Na verdade, o presente lançamento tributário é decorrente de uma **nova ação fiscal** e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, como indicado pelos agentes fazendários, posicionamento que é confirmado pelo seguinte:

1. os autuantes sequer juntaram a este Auto de Infração as peças processuais da autuação anterior (ainda que em fotocópias), o que seria indispensável para avaliação do que foi modificado de uma ação fiscal para outra;
2. enviaram ao contribuinte, em 20/01/10, uma nova Intimação solicitando cópias das notas fiscais arroladas em anexo integrante da Intimação (fls. 5 a 13), o que foi atendido pelo contribuinte (fl. 14);
3. elaboraram, com base nos documentos que foram fornecidos em janeiro de 2010 pelo sujeito passivo, novos demonstrativos, os quais são datados de 10/03/10 (fls. 19 e 20, 38 e 39, 58 e 59, 77 e 78, 104 e 105, 132 e 133, 156 e 157, 175 a 177, 194 e 195, 212, 227 a 238, 269 e 270).

Em consequência, sendo de natureza material o víncio 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 31/12/08, no que concerne aos fatos geradores do exercício de 2003 e até o dia 31/12/09, pertinente ao exercício de 2004. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/03/10, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, só me resta julgar insubstancial a autuação.

Ressalto, por último, que, apesar de a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ter recomendado a renovação do procedimento fiscal (Acórdão CJF nº 0088-12/09), tal recomendação não seria suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional, daí porque a renovação deveria atentar para o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Ante todo o exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, voto pela IMPROCEDÊNCIA do 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, considerar PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração nº 206844.0001/10-2, lavrado contra PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS