

PROCESSO - A. I. Nº 298926.0001/08-2
RECORRENTE - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S/A. (NOVOGÁS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0434-01/08
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 09/04/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0064-12/12

EMENTA: ICMS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Os elementos constantes dos autos indicam que a exigência do imposto não foi precedida de formalização de Termo de Início de Fiscalização. Não há previsão regulamentar de saneamento deste vício. De igual forma, não foi dado conhecimento à empresa da existência da ação fiscal. Nos termos do art. 18, II e III, do RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) a ação fiscal é nula, de ofício. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1º Grau, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 27/05/2008, exige ICMS no valor de R\$454.827,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do imposto, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Período da autuação: janeiro de 2002 a março de 2004.

Na descrição dos fatos o autuante consignou que em consequência da nulidade do Auto de Infração nº 269277.0001/07-7, conforme Acórdão CJF nº 0062-12/08, processo 120.752/2007-8, lavrou o presente com base no art. 21, do RPAF/BA.

Após análise das peças processuais, a 1ª JF, após afastar as arguições de nulidades trazidas pelo defendente, entender, de igual forma, que não existe qualquer decadências dos fatos geradores ocorridos e afastar os demais argumentos apresentados, decidiu pela procedência do lançamento fiscal uma vez que *os créditos são relativos às prestações de serviço de transporte de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e neste caso, uma vez efetuada a retenção e o consequente pagamento do imposto pelo substituto tributário, encerra-se a fase de tributação com essas mercadorias, ficando desoneradas do tributo as futuras operações, sendo vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária, conforme art. 356 do RICMS/97.* Nesta sua posição ainda traz a baila as determinações do art. 94, II e 95, II, do RICMS/BA.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 1ª JF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 299/310). Após observar a tempestividade do seu recurso e fazer breve síntese dos fatos ocorridos, passa a discorrer sobre a decadência de parte do crédito tributário, ou seja, aquele compreendido entre 31/01/2002 a 30/06/2002. Nestas suas colocações lembra que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme determinações da Lei Complementar nº 87/96. Assim, regido pelas determinações do art. 150, do CTN, especificadamente o seu § 4º. Nesta esteira,

apresenta entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho e entendimento firmado pelo STJ (Resp 733915/SP Recurso Especial 2005/0040810-2 – Ministra Eliana Calmon) para concluir que o agente fiscal somente poderia exigir os valores referentes aos fatos geradores ocorridos entre os meses de julho de 2002 a março de 2004 já que os demais se encontravam decaídos.

Como mérito da autuação, passa a discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS. Salienta que todas as operações realizadas basearam-se no respeito e preservação do princípio da não-cumulatividade, principal característica do ICMS, de acordo com o § 2º, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal. Sobre a não-cumulatividade, comenta sobre ensinamento de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, e assevera que o crédito se materializa pela faculdade de liquidar por compensação o imposto a ser recolhido ao final de cada período de apuração. Destaca as qualidades intrínsecas do tributo e diz que o ICMS é um imposto que onera o consumidor final das mercadorias e não os produtores e comerciantes. Cita o posicionamento do STF no RE 212.019/SP e no RE 233.944/MG. Assim, o recorrente afirma restar clara a inconstitucionalidade do disposto nos incisos II dos artigos 94 e 95, do RICMS/BA, na medida que vedam a utilização do crédito fiscal do ICMS pago sobre o serviço de transporte de mercadorias sob o regime da substituição tributária.

Esclarece, ainda, que dentre as operações por ele efetuadas existem duas situações que devem ser analisadas para o deslinde da questão: a) operações em que o impugnante remete suas mercadorias para postos revendedores mediante transporte a preço CIF; b) operações em que o impugnante transfere suas mercadorias entre suas filiais localizadas nos municípios de São Francisco do Conde – Bahia e Simões Filho – Bahia, e neste caso, na condição de destinatária das mercadorias, assume todas as despesas relacionadas ao transporte, conforme comprovam os conhecimentos de transporte anexas a sua impugnação. E frisa que em ambas as situações arcam com o ônus do pagamento do transporte, portanto tendo direito de utilizar o crédito fiscal. Objetivando preservar o princípio da não-cumulatividade que não pode ser maculado por norma infraconstitucional.

Termina tal argumento entendendo não ser possível à aplicação das determinações dos artigos 94 e 95, do RICMS/BA.

Alega que o órgão administrativo tem competência para julgar ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei, apresentando decisões da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Federal e entendimento a este respeito do professor Ronaldo Polleti. Nesta sua argumentação entende ser *uma aberração jurídica se admitir que, por não terem competência para banir do mundo jurídico a norma inconstitucional, os poderes Legislativo e o Executivo estariam eximidos de cumprir a Constituição Federal*.

Passa, em seguida, a discutir sobre os direitos e garantias individuais, para concluir que o contencioso administrativo deve buscar a verdade material para apuração da ocorrência dos fatos geradores do tributo e não alegar que não pode julgar questões ilegais ou inconstitucionais.

Informa que havia acostado aos autos alguns documentos, meramente exemplificativos, referentes ao período fiscalizado, visando comprovar a lisura de seus procedimentos, devido a complexidade do assunto e da quantidade da documentação envolvida. Em assim sendo, requeria a realização de prova pericial, apresentando quesitos a serem respondidos

Requer seja reformada a Decisão recorrida visando o acolhimento das razões de defesa alegadas e que o lançamento seja julgado insubsistente. Protesta pela comprovação das alegações apresentadas mediante a juntada de novos documentos eventualmente solicitados, bem como a prova pericial.

A PGE/PROFIS em seu opinativo (fls. 327/330) opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto. Rechaça todas as questões abordadas pelo recorrente a respeito dos prazos decadenciais por entender que “a falta de pagamento ou o imposto pago a menor desloca o linde decadencial para as balizes descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código”, sendo que é este o sentido que trafega a jurisprudência, conforme cita.

Quanto ao mérito, observa que o recorrente não desconhece a vedação da utilização de créditos fiscais prevista nos artigos 94 e 95, do RICMS/BA, porém a entende inconstitucional. No entanto, filia-se ao entendimento externado pelos julgadores de 1º Grau de que é vedada aos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade (art. 167, do RPAF/BA).

Esta 2ª CJF em pauta suplementar toma as seguintes providências (fl.332):

- 1 SECRETARIA DA 2ª CJF – apensar aos autos cópia do Auto de Infração nº 269277.0001/07-7 (hard copy) e Acórdão CJF nº 0062-12/08
- 2 PGE/PROFIS - Diante de recente Decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 8 (prazos decadenciais), que o processo fosse encaminhado a esse órgão Jurídico para emissão de Parecer sobre a matéria.

O processo foi encaminhado à procuradora assistente da NCA/PROFIS/PGE que o encaminhou ao Gabinete do Procurador Geral do Estado. Este despacho no sentido de que *“devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.”*(fls. 387/388).

Em Parecer, o nobre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, assim se posiciona (fls.339/340): *“Nos termos dos art. 118, 1, do Decreto Estadual nº 7629/99 c/c art. 20, da Lei Complementar nº 34/2009, após análise da promoção de fls. 332, concluímos pela manutenção do opinativo esposado às fls. 327/330, uma vez que a Súmula Vinculante nº 08 não se aplica aos casos de não recolhimento do ICMS, por se tratar de decisum laborado sobre a exigibilidade de contribuições previdenciárias no que pertine ao prazo decadencial estabelecido, não se atendo a definição do marco temporal inicial para contagem do prazo peremptório decadencial. Ademais, o caso em epígrafe não se presta a obedecer o raciocínio emprenhado na Súmula nº 08, porquanto não há no caso em epígrafe o requisito do pagamento antecipado sujeito à homologação, mas, isto sim, não recolhimento do imposto pela utilização indevida de crédito”.*

VOTO

Ao me debruçar com maior cuidado na análise do presente processo deparei-me com uma situação que entendo suplantar todos os questionamentos arguidos pelo recorrente e que, entre eles, foi motivo de perquirição junto à PGE/PROFIS.

É dever deste Colegiado, independentemente de pronunciamento das partes, emitir juízo de ofício quando se deparar com preceitos de ordem pública. Entre eles se encontra aquele relativo à forma dos atos processuais.

Diante desta circunstância, a falta de apensação dos documentos requeridos à Secretaria desta 2ª CJF, embora e a princípio pudesse desaguar em uma falha processual sanável, por não interferir na Decisão a ser tomada, a suplanto.

O direito público tem como escopo principal disciplinar os interesses sociais e, portanto, os interesses do próprio Estado. Em assim sendo, o processo do seu agir deve estar formalmente descrito pela norma jurídica posta para que possa atingir seus objetivos (direito material), devendo ser executado através de atos administrativos formais e legais, sob pena da sua ineficácia. Humberto Theodor Júnior (Curso de Direito Processual Civil. 33º ed. v. 1. Rio de Janeiro) reforça tal assertiva quando afirma que *“o ato praticado, concretamente, é típico ou perfeito quando se amolda exatamente ao padrão da lei; é atípico, ou defeituoso, quando dele se afasta”*

Por outra banda, alinho-me ao conceito externado pelo nobre professor Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2010) quando afirma que o crédito tributário representa o momento da exigibilidade da relação jurídico-tributária. Nasce com o lançamento tributário (art. 142, do CTN), sendo tal lançamento o instrumento que confere exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a e qualificando-a e que decorre de outorga constitucional ao ente tributante com poderes e competência adstritos à legislação tributária e, em especial ao CTN, no seu art. 194 e art. 142.

E este nascedouro se dá através da ação fiscal, disciplinada no art. 194 do CTN, *in verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificadamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Dentro deste escopo, o lançamento tributário é um ato administrativo, que para ser válido possui determinadas condições {elementos ou requisitos} como competência, finalidade, forma, motivo e objeto, que se não observadas podem constituir em vício que o inquina a um ato ilegal.

Após tais arrazoados, ressalto de que o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de uma intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolados os prazos nele indicados.

Indo adiante, o RPAF/BA indica prazo para o encerramento de um procedimento administrativo fiscal, contencioso ou não (art. 27), e estabelece, entre outros, que ele se dá com a Decisão irrecorrível da autoridade competente (inciso II).

Ao analisar as peças processuais e em atenção ao que foi exposto, a ação fiscal que se deu em 2007 com a consequente lavratura do Auto de Infração nº 269277.0001/07-7, e renovada através do presente lançamento fiscal, teve seu término em dois momentos:

No primeiro, pela lavratura do Auto de Infração, quando não poderia mais ser incluída no lançamento qualquer outra divergência perpetrada pelo contribuinte a respeito de suas obrigações com o fisco.

E, no segundo, quando a 2ª CJF, através do Acórdão CJF Nº 0062-12/08 decretou a nulidade da ação fiscal, ou seja, em 26 de março de 2008. Este lançamento transitou em julgado, não podendo ser renovado sem uma nova ação fiscal, que deve seguir todos os procedimentos acima citados.

O autuante, diante da Decisão proferida por este Colegiado e com base no art. 21, do RPAF/BA lavrou o presente Auto de Infração com todos os documentos e dados do AI anterior, modificando, tão-somente, o fulcro da autuação, ou seja, da utilização indevida de crédito fiscal referente à prestação de serviço de transporte atinente a mercadorias recebidas com frete CIF para utilização de crédito fiscal referente à prestação de serviço de transporte efetuadas por transportadora ou autônomos, referente à mercadoria com saída subsequente não tributada, fato motivador da anterior nulidade decretada. E, em qualquer momento, deu conhecimento a empresa do início da nova ação fiscal que realizou. A empresa, diante de todas as provas existentes nos autos, somente tomou ciência do presente lançamento, constituído em 27/05/2008, em 04/06/2008.

O autuante, sacando do disposto no art. 21, do RPAF/BA, entendeu poder agir de forma contrária ao que dispõe a norma regulamentar acima mencionada, o que entendo posição equivocada.

O Conselho de Fazenda Estadual é o órgão competente para julgar, “*no âmbito administrativo, os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações do sujeito passivo interpostas a qualquer medida ou exigência fiscal*” (art. 2º do Regimento Interno do CONSEF – Decreto nº 7.592/99), não sendo incluída, nas suas atribuições, a determinação de qualquer procedimento fiscalizatório sem a observância do devido processo legal. O que ele pode, e deve, é solicitar, ou mesmo determinar, a renovação do procedimento fiscal quando a situação assim se impõe (art. 21, do RPAF/BA - *A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas*) e como realizado, pelo nobre relator do Acórdão nº 0062-12/08. Em qualquer momento solicitou que se perpetrasse um ato sem o devido procedimento legal (falta de ciência do início da ação fiscalizatória), pois esta se encontra expressa na norma tributária vigente. Ou seja, foi determinado o refazimento da ação fiscal, a salvo de incorreções, e não, simplesmente, a lavratura de outro Auto de Infração idêntico ao anterior, sem qualquer procedimento fiscalizatório a lhe dar lastro legal.

Neste momento, observo mais uma vez que houve prejuízo ao contribuinte, pois, viu-se cerceado o seu direito de denunciar espontaneamente o imposto que entendesse porventura, devido.

Do exposto, resta PREJUDICADO o Recurso Voluntário interposto e, de ofício voto pela nulidade da ação fiscal, com base no art. 18, II, do RPAF/BA, salientando que a autoridade competente, no caso o Inspetor Fazendário, poderá sanear os vícios de procedimento formais apontados e determinar o refazimento da ação fiscal, observado o prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, declarar **NULO** o Auto de Infração nº 298926.0001/08-2, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S/A**. Recomenda-se a autoridade competente, no caso o Inspetor Fazendário, que, deverá sanear os vícios procedimentais apontados e determinar o refazimento da ação fiscal.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS