

PROCESSO - A. I. N° 207108.0005/09-8
RECORRENTE - COMERCIAL DE ALIMENTOS CARDOSÃO LIMITADA (O CARDOSÃO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0219-01/10
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
INTERNET - 27/11/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0359-11/12

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Acolhida a arguição de decadência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0219-01/10), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 17/06/2009, para exigir ICMS no valor de R\$ 119.544,90, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa, nos meses de fevereiro a dezembro de 2002; janeiro a dezembro de 2003; janeiro a dezembro de 2004; janeiro a dezembro de 2005, acrescido da multa de 70%.

Consta que o presente Auto de Infração foi lavrado em atendimento à recomendação constante do Acórdão JJF n° 0302-01/08, que julgou Nulo o Auto de Infração n° 207108.0005/07-1, cujos documentos de instrução do processo não foram juntados, mesmo após a diligência fiscal, visto que o autuado alegou não ter recebido parte da documentação fiscal. O Auditor Fiscal, ao devolver tais documentos, deixou de lavrar o Termo de Devolução de Documentos. Ao ser intimado, noutro momento, o autuado apresentou os documentos, evidenciando que não houvera nenhum cerceamento de defesa alegado na fiscalização anterior. O novo Auto de Infração obedece a Instrução Normativa 56/07, que trata da proporcionalidade; ao artigo 408-S 1º§, RICMS 97, crédito presumido de 8% e ao art. 384-A, II, 1º§, RICMS BA, relativo ao crédito sobre empregados contratados.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

O presente Auto de Infração exige a falta de recolhimento de ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, no valor total de R\$ 119.544,90, nos meses de fevereiro a dezembro de 2002; jan/dez dos exercícios 2003/2005.

Consta ainda que sua lavratura ocorreu a partir da representação constante do Acórdão 0302-01/08, que julgou nulo o Auto de Infração n° 207108.0005/07-1, por inobservância do devido processo legal, tendo em vista que a fiscalização não juntou aos autos provas necessárias, mesmo após a realização de diligência com tal propósito.

Cumpra antes, examinar a arguição de prescrição, de decadência do crédito tributário manejada pelo sujeito passivo, em suas razões.

A princípio, convém esclarecer que descabe no presente caso, a arguição de prescrição, haja vista que o instituto da prescrição consiste na perda do direito de que dispõe a Fazenda Pública de ajuizar ação de cobrança de crédito tributário, devidamente lançado e notificado o sujeito passivo, transcorrido o período de cinco anos, contado a partir da constituição definitiva do crédito no âmbito administrativo, conforme previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional – CTN.

O instituto querido pelo autuado, na hipótese, é a decadência, consistente na perda do direito de que dispõe a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, mediante o ato administrativo de lançamento, no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, não há falar em prescrição, por não estar o crédito definitivamente constituído no âmbito administrativo.

No caso em exame, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração; nesse caso, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN. Entendo razão não assistir ao sujeito passivo, porque as regras retro mencionadas do art. 173, I, do CTN, que estão também previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS BA, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim é que o procedimento fiscal original, encartado no Auto de Infração 207108.0005/07-1, anulado por inobservância do devido processo legal, teve início em 03/05/2007 (intimação ao contribuinte), com sua lavratura em 30/06/2007 e ciência do contribuinte em 04/07/2007. Portanto, o prazo para a contagem que teria iniciado em 01/01/2003, teve como termo 31/12/2007.

Ocorre que o Auto de Infração anterior e tempestivamente lavrado foi anulado por vício formal e o inciso II do art. 173 do CTN disciplina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados "da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado". Assim, da data da Decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento. Dessa forma, o Acórdão 376/11-08, de 06.11.08 marcou a data da Decisão administrativa a partir da qual deve o fisco estadual deverá proceder ao novo lançamento para constituição do crédito tributário.

No presente Auto de Infração, então, lavrado em 17/06/2009, está claro que não se operou prescrição ou decadência dos exercícios 2002 a 2004, como pretendeu fazer crer o impugnante.

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

No mérito, exige-se do sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa. Nas razões, o autuado questionou a improcedência da exigência fiscal pela divergência de valores apurados nos dois autos de infração, pela inclusão de notas fiscais capturadas do CFAMT sem a ciência do contribuinte e que mesmo a redução da base de cálculo não se justifica em se tratando do mesmo fato gerador.

O Auditor Fiscal informa, a seu turno, que intimou o contribuinte para apresentar documentos que pudessem comprovar a origem dos Recursos e justificar os pagamentos realizados, tendo recebido apenas notas fiscais de compra, de saídas e livros fiscais, utilizados na elaboração do caixa. Observa ainda que na DME o contribuinte apresenta estoques são sempre zerados e sem volume de vendas para lastrar as compras feitas.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar... saldo credor de caixa ... autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Dos exames procedidos nas peças do processo, verifico que o autuando elaborou demonstrativo de caixa, às fls. 65/66, relacionando saldos credores encontrados no caixa do estabelecimento autuado, apurando-se o valor do imposto devido com a aplicação da alíquota de 17%, mas subtraindo desse montante, crédito presumido de 8%, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais, como determina o § 1º do art. 408-S do RICMS/BA; do percentual de proporcionalidade da IN 56/07 e o desconto relacionado à quantidade de empregados registrados mantidos pelo estabelecimento, de acordo com o inciso II, § 1º, art. 384-A, RICMSBA, identificando, por fim, o valor do ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis face ao saldo credor da conta caixa.

Observe ainda que o sujeito passivo foi intimado para conhecer das exigências que lhe estavam sendo impostas, para apresentação documentos que pudessem comprovar a origem dos Recursos que justificassem os pagamentos realizados ou provas que pudessem elidir a presunção, gerando inclusive, o Auto de Infração nº 207108.0002/09-09, de 07.04.09; restou à fiscalização efetuar a Auditoria com os elementos de que dispunha, inclusive com os dados extraídos da DME do contribuinte, fls. 18/30, em que as receitas declaradas são comumente em valores inferiores às compras realizadas.

Destarte, o auditor elaborou a Auditoria de Caixa, com demonstrativos apensos aos autos, às fls. 203 e seguintes; juntou cópias de aquisições de mercadorias de todos os exercícios fiscalizados, das vendas e das saídas, sejam através da emissão de notas fiscais ou através de cupons fiscais, que servem de prova insofismável acerca da existência de pagamentos a descoberto dos Recursos necessários para solvê-los.

É oportuna que fique patente a razão da cobrança do imposto, neste caso. A exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, no caso, operações de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto. O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, como acima descrito, ao estabelecer uma presunção, no caso de saldo credor presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção. A rigor, o saldo credor de caixa constitui, por si só, fato gerador de nenhum tributo. A exigência com base em presunção válida a omissão de operações mercantis tributáveis, na hipótese da ausência de prova da origem dos Recursos, presume-se, até demonstração em contrário, que tais Recursos se referem a operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Incidindo, pois, numa regra legal presuntiva, deveria o autuado, para efeito de provas a seu favor se referenciar às operações econômicas e financeiras efetuadas pela empresa, mas suportadas por documentos hábeis e à disposição dos agentes fiscalizadores. O que não ocorreu no caso em tela.

Do exposto, acato os demonstrativos elaborados pelo Auditor, restando caracterizada a presunção da omissão de receitas tributáveis, tendo em vista o saldo credor de caixa no valor de R\$119.544,90.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 6.138/6.142, arguindo a decadência quanto aos tributos anteriores aos cinco anos da efetiva anulação do Auto de Infração anterior. Diz, nesse tópico, que o autuante incluiu no levantamento, para o exercício de 2002/2004, notas fiscais supostamente capturadas no CFAMT, merecendo, por isso, reforma a Decisão recorrida.

No mérito, afirma que a acusação está lastreada em notas capturadas pelo CFAMT e apresentadas pelo próprio autuante, sobre as quais não foi cientificado, e que todas as operações foram consideradas como sendo à vista, práticas que devem ser repudiadas por evidenciarem flagrante erro na apuração da infração.

Aduz que a fundamentação da Decisão alvejada é confusa e contraditória, pois o autuado é empresa de pequeno porte e estava desobrigada da escrituração contábil e, assim, o fato de não escriturar o livro Caixa (obrigação que somente passou a ser exigida a partir de 01/09/2005) não autoriza a que a fiscalização simule lançamentos inexistentes.

Confirma que foi intimado a apresentar livros e documentos fiscais, contudo jamais foi instado a se manifestar sobre a alegada comprovação da origem dos recursos, quando, certamente, informaria ao autuante que os supostos saldos credores de Caixa por ele obtidos na simulação eram oriundos das supostas notas fiscais por ele próprio apresentadas e tidas como capturadas no CFAMT.

Assevera que o autuante fez uma simulação, sem adotar procedimentos complementares junto ao autuado, e que a suposta omissão de saídas não reflete a real movimentação financeira do contribuinte.

Aduz que é contraditória a afirmação do acórdão combatido de que a auditoria foi feita com base nos dados da DME, pois, se houvesse divergências entre os valores apontados na DME e o montante apurado no levantamento fiscal, a multa seria a prevista no art. 42, XII-A, da Lei nº 7.014/96, sem qualquer outra exigência fiscal.

Pugna, ao final, pelo provimento do apelo, para julgar improcedente a autuação.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 6.151/6.152, opinou pela rejeição da decadência arguida e, no mérito, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que o autuante refez o Caixa do contribuinte com base em nota capturadas do CFAMT, verificando a existência de saldo credor e exigindo o imposto devido, na forma do art. 4º, §4º, da Lei nº 7.104/96.

Repele a alegação de que deveria ser exigida multa por descumprimento de obrigação acessória, já que ficou constatada a falta de recolhimento de imposto, obrigação principal.

VOTO

Consoante relatado, o presente Auto de Infração decorre da anulação de lançamento de ofício anterior, perpetrado pelos Acórdãos JJF nº 0302-01/08 e CJF nº 0376-11/08, devendo-se analisar se a hipótese é ou não de incidência do art. 173, II, do CTN, *in verbis*:

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

(...)

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

Inicialmente, convém transcrever o bem lançado voto da Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa acerca dessa matéria (Acórdão CJF nº 0367-11/11):

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.

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

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 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 imponible, a base imponible, 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.

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

³ *Teoria Pura do Direito*, p. 256.

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

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

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. 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

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

*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*⁷.

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 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 impositivo, a base impositiva, 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

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 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).

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.”

Na hipótese vertente, o procedimento anterior foi anulado por cerceamento ao direito de defesa, contudo, o preposto fiscal, ao promover este novo lançamento de ofício, alterou substancialmente o conteúdo da exigência, tanto que chegou a valor diverso daquele lançado no Auto de Infração declarado Nulo, para os mesmos exercícios fiscalizados. Nesta autuação, o saldo credor de Caixa importou na exigência de R\$119.544,90, enquanto que na autuação anterior essa mesma acusação gerou imposto a cobrar de R\$ 205.373,88.

Logo, inobstante o fundamento utilizado por esta CJF para anular a autuação anterior, fica claro que o autuante procedeu a uma nova fiscalização e que a exigência contida nesta autuação é igualmente nova, não se podendo dizer que o refazimento da ação fiscal deu-se meramente com o intuito de corrigir equívocos formais, já que, repita-se, houve alteração substancial do lançamento de ofício.

Assim, deve ser aplicado o prazo do art. 173, I, do CPC, segundo o qual os cinco anos de que dispõe a Administração para constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Com base nesse entendimento, considerando que o contribuinte foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração em 19/06/2009, restaram tragadas pela decadência as exigências relativas aos exercícios de 2002 e 2003, do presente lançamento de ofício, daí porque acolho a prefacial suscitada.

Nas questões de fundo, cumpre esclarecer inicialmente, como, aliás, já havia sido feito no Auto de Infração anteriormente lavrado (AI nº 207108.0005/07-1), que a acusação de saldo credor de Caixa, feita contra o sujeito passivo, não se respalda em notas fiscais colhidas do CFAMT, mas em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, tanto fiscais como extrafiscais (lançamentos feitos nas DME's, comprovantes de pagamento de despesas e de fornecedores etc.).

Tal circunstância – a não utilização de notas fiscais do CEFAMT – foi constatada na sessão de julgamento daquele Auto de Infração nº 207108.0005/07-1, bem como foi reiterada pelo autuante na informação fiscal prestada neste processo, às fls. 6.117/6.121, quando asseverou que: “*Neste AI 207108.0005/09-8, não está lançada nenhuma nota fiscal coletada pelo Sistema CFAMT. Isso comprova que o defendente não pediu vista do processo, conforme faculta o RPAF. Nos volumes anexados ao processo estão cópias de toda a documentação entregue pelo próprio defendente ao Fisco*”.

Nesse contexto, improcedem todas as alegações recursais relativas à suposta utilização de notas fiscais capturadas no CFAMT para recomposição do Caixa do estabelecimento autuado.

Vale registrar, ademais, que o fato de o contribuinte, à época dos fatos geradores, estar desobrigado de escriturar livros Contábeis não impede a realização do roteiro de auditoria de caixa, que nada mais é do que a análise quanto aos ingressos e dispêndios financeiros em dado período de tempo, podendo, inclusive, o preposto fiscal valer-se dos dados lançados na DME. Revelando que o sujeito passivo mantinha em seu Caixa recursos de origem não comprovada, é de incidir a presunção prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, observados o direito ao crédito presumido de 8% e, também, a proporcionalidade prevista na IN 56/07, o que foi feito pelo autuante, consoante se observa dos demonstrativos de fls. 65/66.

Quanto às demais alegações formuladas pelo sujeito passivo, entendo que são absolutamente genéricas, não infirmando, de modo específico e direto, o trabalho realizado pelo autuante. Em momento algum foi alegada uma falha específica na auditoria de caixa realizada pelo autuante (falta de lançamento de certa despesa ou câmputo indevido de determinada receita, por exemplo), ônus que era seu. A sua conduta permite a incidência da norma do art. 143, do RPAF/99,

segundo a qual a negativa do cometimento da infração não elide o sujeito passivo de infirmar o lançamento de ofício.

Por derradeiro, quanto à aplicação da multa por inobservância de dever instrumental, deve ser confirmado o entendimento firmado pela d. PGE/PROFIS, pois a cobrança do tributo devido (obrigação principal) absorve a imposição de penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória, *ex vi* do art. 42, §5º, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Ante o exposto, acolho a decadência, para excluir as exigências relativas aos exercícios de 2002 e 2003 e, no mérito, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para manter a Decisão vestigada por estes e pelos seus próprios fundamentos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207108.0005/09-8, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS CARDOSÃO LIMITADA (O CARDOSÃO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$62.705,40**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS