

PROCESSO	- A. I. N° 281082.0011/08-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.
RECORRIDOS	- AIR LIQUIDE BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0020-04/11
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 15/03/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0036-12/13

EMENTA: ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. Não existe qualquer erro formal ou material que possa ensejar a nulidade do lançamento, devendo o feito retornar à Primeira Instância para novo julgamento, apreciando-se o mérito do lançamento. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADA** a análise. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, bem como Recurso de Ofício apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal contra a sua Decisão que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, lavrado em 22 de dezembro de 2008, com exigência de R\$1.264.481,98 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, através do Acórdão JJF N°. 0020-04/11 (fls. 1.258 a 1.264), pela constatação de três infrações, das quais são objeto do presente Recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Consta que os trabalhos foram realizados conforme demonstrativo de auditoria de estoque do exercício de 2003 (em meio magnético, criptografado e com cópia entregue ao autuado), relatórios de cálculo de preço médio e relação de notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias. Valor lançado de R\$ 731.233,38, além da multa de 70%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias (em montante inferior ao valor das saídas efetivas omitidas), apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, qual seja, o das saídas tributáveis. Ficou registrado que os trabalhos foram realizados conforme demonstrativo de auditoria de estoque do exercício de 2004 (em meio magnético, criptografado e com cópia entregue ao autuado), relatórios de cálculo de preço médio e relação de notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias. Valor lançado de R\$ 530.848,81, acrescido da multa de 70%;

A Decisão de piso foi no seguinte sentido, após rejeitar as preliminares suscitadas:

“(...) Entretanto, de tudo quanto foi exposto no relatório supra e da análise dos elementos constantes dos autos, vejo que o procedimento está inquinado de vício insanável, referente à determinação da base de cálculo do imposto exigido nas infrações 01 e 02.

Em busca da verdade material, em estrita obediência aos comandos do art. 2º, RPAF/99, todos os esforços foram envidados, por parte deste órgão julgador, objetivando esclarecer a contenda acerca do índice de perdas, do preço médio e da matéria indicada nos itens “a” e “c” do Relatório.

Primeiramente, na pauta de 17/11/2009, solicitando a elaboração de novos levantamentos na presença de preposto do sujeito passivo, com a consideração das mencionadas perdas (fls. 828 e 829), a 5ª JJF – Junta de

Julgamento Fiscal - converteu o PAF em diligência, uma vez que não restou clara a metodologia aplicada relativa às mesmas, em especial àquelas verificadas na fase ‘pós-produção’.

Registre-se que foi requerida a presença de preposto do contribuinte, por ser entendimento, já assentado neste Conselho, que uma diligência deve ser levada a efeito nas suas instalações, uma vez que é o único local onde se mostra possível constatar os fatos e colher as informações nas suas fontes. Esta concepção decorre do princípio da imediatidate, usual em processo civil, cujo Código se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Ocorre que foi elaborada revisão fiscal, pelos autuantes, tomando como premissa o índice de 3% de perdas, com base tão somente no e-mail de fl. 834, que diminuiu os valores lançados nas infrações, mas sem a presença de representante do autuado, conforme solicitado na diligência, o que resultou no não esclarecimento e na permanência da dúvida.

Como o contribuinte insistiu em afirmar que não foi levada em consideração a declaração do seu técnico, que informa percentuais de perdas entre 3% e 15%, a depender do gás, mais uma vez o PAF foi convertido em diligência, desta vez para a ASTEC / CONSEF, com o fim de que o órgão técnico esclarecesse de forma inequívoca a obscuridade remanescente.

Pelos motivos já expostos acima, a ASTEC / CONSEF encaminhou os autos à repartição de origem, para que fiscal estranho ao feito desse prosseguimento aos trabalhos.

O referido fiscal, ao invés de visitar as instalações fabris do contribuinte para colher os dados e informações pertinentes, cingiu-se, às fls. 1.237 a 1.240, a elaborar um pormenorizado relatório dos fatos, que não é o objetivo de uma diligência, e, em um parágrafo, a opinar no sentido de que o processo fosse enviado para um órgão técnico.

Afirmou que ainda resta por ser atendida a ‘realização de perícia, através de entidade ou organização técnica qualificada, conforme definição tipificada no inciso II do art. 150 do RPAF’ (sic), por tratar-se de matéria eminentemente técnica, para que em seguida o órgão julgador considere ou não as perdas em percentual superior a 3%.

Obviamente, cabe a quem acusa o ônus de comprovar os fatos constitutivos do direito do fisco de lançar e exigir o tributo. Concluo que um simples e-mail não é documento legítimo e idôneo para demonstrar que o índice de 3% foi corretamente aplicado no que se refere às perdas, dada a querela já relatada (acerca do percentual).

Vejo que, ainda que convertido em diligência duas vezes, para setores distintos, não foram esclarecidas no processo as dúvidas sobre o preço médio e sobre a matéria indicada nos itens “a” a “c” do Relatório (suposta desconsideração – na auditoria de estoques - de insumos destinados à produção e consideração dos mesmos sob outra rubrica, quando voltaram industrializados para o estoque; suposta desconsideração do fato de que um mesmo gás ora se apresenta na forma líquida (kg), ora na forma gasosa (m³) e suposta desconsideração do fato de que alguns gases armazenados em conjunto levam denominação diferenciada, a exemplo do ARCAL (CO₂ e argônio)).

Em face de tal situação, não é possível determinar com clareza o montante do débito tributário, do que resulta a aplicação das normas do art. 18, parágrafo 1º do RPAF/99.

Declaro nulas as infrações 01 e 02 e represento à autoridade competente para que examine a possibilidade de renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora apontados.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 2.399,79, sendo que os valores já pagos devem ser homologados.”

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício de sua Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Por outro lado, científica do julgamento, o autuado, ingressou com petição, recebida como Recurso Voluntário (fls. 731 a 733), onde expõe que reconheceu a procedência das exigências em relação à parte do débito, inclusive, efetuou o recolhimento da parcela acatada, em 26 de janeiro de 2009, portanto dentro dos 30 (trinta) dias da data da notificação, fazendo jus à redução da multa em 60% (sessenta por cento). Por tal razão, entende importante destacar que se reconheça que o valor recolhido (fl. 785) liquidou integralmente a dívida, não havendo que falar em liquidação parcial do débito, e sim no necessário reconhecimento da extinção do crédito tributário.

O recorrente não pode concordar com as assertivas contidas na sustentação da Decisão que rejeitou a ocorrência de decadência, pelo fato de que entende cediço que o ICMS não se lança de ofício, e sim por homologação (do recolhimento antecipado), consoante artigo 150, caput do Código Tributário Nacional. Com efeito, não é o Fisco que apura mês a mês o tributo a ser recolhido, e sim o contribuinte.

Alega que a hipótese dos autos não versa sobre omissão de cumprimento de seus deveres instrumentais (obrigações acessórias) e de recolhimentos ao longo dos exercícios de 2003 e 2004, tanto assim que não foi acusada de deixar de cumprir com tais deveres. Versa, sim, sobre supostas diferenças de estoque apuradas pelos autuantes nos exercícios fechados, ou seja, versa sobre a desconstituição das declarações e dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte ao longo de tais exercícios, vale dizer, revisão do lançamento efetuado com o recolhimento antecipado pelo contribuinte.

Caso a interpretação emprestada pela 4ª JJF fosse aceitável, implicaria a negativa de vigência do artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 149, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional, pois toda revisão de lançamento efetuado, a implicar lavratura de Auto de Infração (lançamento de ofício), seria objeto de aplicação da regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. A regra para contagem do prazo decadencial desde a data do fato nunca seria aplicável. O entendimento é contrário à posição consolidada pela doutrina e pela jurisprudência pátrias que transcreve.

De igual forma, discorda da conclusão lógica a que se chegaria, se adotada a tese de que somente a notificação inaugural do Auto de Infração seria suficiente para elidir a decadência. Por essa senda, o instituto da decadência restaria francamente deturpado, vez que se a mera notificação inaugural afastasse a decadência, notificações de atividades francamente desqualificadas seriam aptas a afastar a decadência e possibilitar a “*arrumação*” da atividade (plenamente vinculada e conforme a lei, vale lembrar) no curso do processo administrativo fiscal.

Entende que houve a desconsideração das práticas normais e legítimas adotadas pela empresa, a desconsideração de sua escrita fiscal sem que houvesse uma só linha de fundamentação e motivação para isso, e uma série de exercícios meramente artificiosos, com critérios cambiantes, claudicantes e equivocados.

Não é possível que se aceite a legalidade de um lançamento nessas circunstâncias, as quais foram, de certo modo, admitidas pelos autuantes, na medida em que modificaram substancialmente seu lançamento, retificando critérios. Portanto, defende que somente o último ato de lançamento para a “constituição” dessa realidade inexistente – a omissão de recolhimento de ICMS por supostas saídas não escrituradas, pode ser havido como eficaz para o fim de evitar a decadência. Ou seja, há de se contar como cobertos pelo manto da decadência todos os fatos geradores anteriores à data do quinto ano retrospectivo à data da ocorrência do último ato de lançamento perpetrado pelo Fisco no âmbito deste processo, motivo pelo qual clama pelo reconhecimento da decadência e a extinção do crédito tributário.

A seguir, tece considerações acerca da Decisão em si, entendendo que a mesma é correta, diante do fato do Auto de Infração, no que diz respeito às infrações “1” e “2”, ser improcedente. Ademais, o fundamento defendido pela 4ª JJF é extremamente convincente em sua densidade argumentativa, vez que cabia ao Fisco demonstrar a ocorrência do fato gerador e a omissão do recolhimento do tributo. Oportunizado por diversas vezes, demonstrou visível dúvida.

Aduz o fato de que se nem o Fisco possuía a certeza e o grau de convencimento suficientes a ponto de ratificar o lançamento fruto da atividade fiscalizatória, patente a falta de certeza e, portanto, patente a improcedência das infrações, razão pela qual tal Decisão há de ser mantida.

Continua, argumentando que em homenagem à concentração da defesa e ao princípio da eventualidade, cumpre-lhe reforçar os argumentos que, além daquele magistralmente exposto pela 4ª JJF, conduziriam à mesma conclusão de improcedência das infrações “1” e “2”.

Inicialmente, defende que se reformada a Decisão de piso, é imperioso que tal julgamento seja anulado, para que a 4ª JJF possa proceder à perícia fiscal antes de proferir nova Decisão.

Isso, porque tal medida lhe foi reiteradamente negada, comprometendo o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os Recursos a ela inerentes.

Alega que a perícia fiscal encontra-se prevista no RPAF, sendo aplicável em casos tecnicamente complexos. A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus diversos órgãos, deu mostras ao longo do processo de que não se encontra devidamente aparelhada para a realização de vistoria nas dependências do recorrente e para a apreciação técnica da complexidade de seu processo produtivo por si desenvolvido, além das perdas que dele normalmente decorrem, razão pela qual, para que se preserve o direito de defesa do contribuinte, o novo julgamento, acaso determinado, há de se pautar no resultado da diligência pericial.

Alega, ainda, a insubsistência da autuação, diante da inocorrência do fato gerador, vez que as diferenças apuradas foram decorrentes de perdas normais do processo produtivo, reiterando a argumentação anteriormente posta.

Defende, ainda, que na hipótese de se ver restaurada a autuação, reafirma a essa Câmara de Julgamento Fiscal o seu pleito de redução equitativa da multa aplicada juntamente com a autuação, para as duas primeiras infrações, solicitando a aplicação do artigo 918 do RICMS/97 e do RPAF/99, no sentido de eximir, ou ao menos reduzir equitativamente o valor da multa. Trata-se de valor extremamente elevado, considerando-se ter cumprido com suas obrigações principais e acessórias, encontrando-se na iminência de ser tributada e punida pelas perdas normais de seu processo produtivo.

Finalmente, solicita que todas as futuras notificações sejam endereçadas preferencialmente ao seu domicílio tributário, bem como ao profissional que a defende, em seu endereço profissional, em nome de quem deverão ser veiculadas as eventuais publicações no Diário Oficial do Estado, tudo sob pena de nulidade, à luz das disposições do RPAF.

Encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de Parecer, este órgão, através de um de seus ilustres procuradores, exara opinativo de fls. 1.295 a 1.300, no qual, após breve relato dos fatos, e tecer breves considerações acerca da decadência tributária, inclusive analisando os artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN, entende que a alegada decadência argüida na peça recursal inexiste, diante do teor do artigo 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), o qual, no seu entendimento, possui força de Lei Complementar, razão pela qual tal argumento não há de prevalecer, devendo o Recurso Voluntário não ser provido.

Na sessão de julgamento, na sua exposição oral, a Procuradora Fiscal Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, discordou quanto ao fato da peça do sujeito passivo ser recebida e processada como Recurso Voluntário, vez entender que o mesmo não preenche os requisitos para tal.

VOTO

Iniciarei o voto pela apreciação do Recurso de Ofício, o qual refere-se às infrações 01 e 02. A base para as mesmas foi a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, pelos autuantes. A discussão central da lide, concentra-se no índice de perdas aplicado pelos mesmos, e o contestado e alegado pela Recorrida.

O posicionamento do julgado de primeiro grau foi a decretação da nulidade do lançamento, diante do seu entendimento de que houve insegurança na apuração da base de cálculo.

A respeito, valem algumas considerações: Para que haja nulidade, é imprescindível que esteja presente no lançamento vínculo ou defeito insanável, que o torne imprestável a produzir qualquer efeito.

O conceito de defeito abrange qualquer vínculo que o ato processual possa conter, podendo referir-se tanto aos requisitos formais como também aos materiais ou substanciais. A propósito,

mencione-se o artigo 243 do Código de Processo Civil (CPC), o qual denota a preocupação com a forma que também se faz presente no artigo 154 do mesmo dispositivo legal, ao tratar do princípio da liberdade das formas, este que é denominado o Princípio da proteção. Podemos falar ainda, na aplicação do princípio da transcendência, segundo o qual não há nulidade se não houver prejuízo processual à parte, inserido na regra dos artigos 249, parágrafo 1º, 250, parágrafo único, ambos do CPC.

Por outro lado, os atos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente exigir, reputando-se válidos aqueles que atingirem sua finalidade essencial, daí por que falamos em atos anuláveis e atos nulos.

A forma é o meio de exteriorização do ato processual, e se compõe dos requisitos extrínsecos que devem ser observados na prática do ato, abrangendo o como, o onde e o quanto do ato, o lugar, o tempo, e o modo de expressão. Podemos, então afirmar que não há ato sem forma, pois é esta que o introduz no processo.

Lembremos que inexistem nulidades de pleno direito no processo civil, porquanto toda invalidade processual deve ser decretada pelo juiz ou julgador. Desta forma, todos os atos processuais são válidos e eficazes até decretação em contrário.

E mais: é a forma que determina as consequências do ato processual que garante a finalidade para a qual a lei o prevê e que assegura sua comunicação aos demais sujeitos do processo e a sua documentação.

Ademais, os atos do juiz e dos seus auxiliares como órgãos do Estado são regidos pelo princípio da legalidade que oferece a única proteção segura aos jurisdicionados contra as arbitrariedades ou abuso de poder.

Ainda assim, os defeitos dos atos processuais não incidem apenas sobre sua forma, mas igualmente sobre seu conteúdo, sendo que não se pode falar em nulidade se os fins da justiça do processo forem alcançados; não há nulidade se realizada a finalidade do ato processual; não há invalidade sem prejuízo, ao passo que anulabilidade são os defeitos dos atos que violam normas dispositivas, não imperativas.

Enquanto o ato relativamente nulo está sob condição suspensiva da confirmação, o ato anulável está sob condição resolutiva da reação.

Como a norma visa proteger o interesse da parte, a consequência é que o vício poderá ser sanado. Decorre daí a faculdade do juiz de ordenar de ofício o saneamento do ato, através da repetição ou ratificação, ou o suprimento da omissão.

Ao contrário da anulabilidade, é vício resultante da violação de norma dispositiva. Como o ato processual permanece a esfera de disposição da parte, a sua anulação só pode ocorrer mediante reação do interessado, vedada a intervenção judicial de ofício.

Por seu turno, a norma dispositiva permite disposição em contrário. Não cabe a decretação de nulidade por violação de norma dispositiva, razão pela qual a inexistência deve ser reservada aos casos extremos como aqueles de total ausência de impulso volitivo do sujeito, legitimado de absoluta falta de comunicação ao seu destinatário. Pois, se o ato existe, somente pode sair do mundo jurídico por próprio meio jurídico.

Poderíamos distinguir, ainda, a nulidade absoluta, também chamada de nulidade insanável, vez que nunca se convalida, devendo ser decretada de ofício pelo juiz, em qualquer tempo e a nulidade relativa que é sempre sanável, embora tenha nascido o ato nulo, mas tal nulidade pode ser convalidada, caso não argüida pelo interessado na primeira oportunidade que tiver para se manifestar nos autos.

A legislação e jurisprudência têm a tendência de considerar de ordem pública todas as regras processuais, sendo exemplo disso aquela disposta no § 3º do artigo 267 do CPC, que determina que o juiz examine de ofício, a qualquer tempo e grau de jurisdição, a falta de quaisquer pressupostos processuais.

Portanto, nulidade absoluta é a exceção, sendo regra a nulidade relativa. Ainda assim, quando absoluta, há nulidade que se convalida, se o juiz puder proferir sentença de mérito a favor da parte à qual aproveitaria a decretação da nulidade, (artigo 249, § 2º do CPC), regra absorvida pelo próprio RPAF/99 (parágrafo único do artigo 155), razão pela qual decidindo o mérito da causa a favor da parte, a quem beneficiaria a decretação da nulidade, deixará o juiz de pronunciar a nulidade que, ficará sanada, apesar de absoluta.

Feitas tais considerações, passemos à análise do Recurso em si. O julgamento realizado, entendeu que existia vício insanável no Auto de Infração, o que se configuraria nas hipóteses elencadas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, não adentrando sequer, ao seu mérito.

Conforme já observado anteriormente, a lide cinge-se aos percentuais de perdas a serem adotados para a quantificação das omissões verificadas, divergindo autuantes e recorrida dos percentuais a serem aplicados ao caso, situação agravada pelo fato da diligência realizada, que visava o aclaramento da situação, não ter sido conclusiva, ao contrário, apontando para a realização de perícia, quando, em verdade, bastaria verificar junto aos registros fiscais e contábeis da Recorrida, quais os percentuais que ela aplica e lança nos mesmos.

Por outro lado, não se verifica aqui, insegurança na base de cálculo, que foi determinada, de acordo com os critérios legais e técnicos, apenas, repita-se divergindo quanto aos índices de perda adotados, e, consequentemente, quanto aos quantitativos apurados, o que poderia ser sanado se determinada, por exemplo a realização de diligência conclusiva, o que não foi feito.

Por tais razões, com a devida vénia, não consigo vislumbrar a alegada nulidade observada pelo julgador de primeiro grau, entendendo que inexiste vício insanável no lançamento tributário, estando o mesmo em condições de ter o seu mérito apreciado, ainda que mediante a adoção de medidas saneadoras no processo, motivo pelo qual entendo que tal Decisão deva ser anulada, retornando-se os autos para a primeira instância, a fim de que seja apreciado o mérito do lançamento realizado, e motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

De relação ao Recurso Voluntário, diante do exposto acima, quando da apreciação do Recurso de Ofício, fica a sua apreciação PREJUDICADA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida relativo ao Auto de Infração nº 281082.0011/08-7, lavrado contra **AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.**, devendo o processo retornar à primeira instância para novo julgamento, com apreciação do mérito da autuação.

Sala de Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

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