

**PROCESSO** - A. I. Nº 278937.0107/12-5  
**RECORRENTE** - AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0096-04/13  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 21/11/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0334-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDAS ANTERIORES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Operou-se a decadência com relação aos exercícios autuados, de 2004, 2005 e 2006, haja vista que o lançamento anterior foi anulado em decorrência de erro material. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Infração não impugnada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão nº 0096-04/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 27/09/2012, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Período: exercícios de 2004 e 2005. Valor: R\$ 6.229,33. Multa: 70%.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. Período: exercício de 2006. Valor: R\$ 193,73. Multa: 70%.

INFRAÇÃO 3 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 342,09.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão não unânime, transcrita abaixo (fls. 486/490):

*VOTO (Vencido quanto às infrações 1 e 2)*

*Nego o pedido de diligência, haja vista que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor, na qualidade de relatora, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99. (Decreto nº 7.629/99)*

*Inicialmente cabe a apreciação da preliminar de mérito quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários em relação aos exercícios autuados, quais sejam os de 2004, 2005, e de 2006.*

*Em decorrência da anulação dos levantamentos quantitativos, cuja cobrança personificou-se por meio do AI nº 298962.0001/08-9, relativos aos mesmos exercícios, conforme julgado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0069-12/11, (fl. 263), portanto por vício material, no qual constou a representação para o refazimento das infrações a salvo de falhas, a fiscalização lavrou o presente AI, adotando outro método para a apuração das saídas de mercadorias, na Auditoria de Estoques.*

O fato é que o julgamento efetuado pela 2ª Câmara ocorreu em 28 de março de 2011, mas somente em 27/09/2012, houve a lavratura do AI em lide, neste momento, daí a razão da impugnação por parte do sujeito passivo.

Com efeito, extinto estará o crédito tributário se o fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é oferecido pela lei, operando-se assim a decadência; isto por conta dos efeitos inexoráveis do tempo, em salvaguarda ao princípio da segurança jurídica que norteia as relações entre o fisco e o contribuinte.

Como explica Eurico de Santi, “decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São Formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”.

O instituto visa atacar o próprio direito promove o seu decaimento ou o seu perecimento, e obsta a constituição do crédito tributário pelo fisco. (art. 156, V. CTN), portanto atinge o direito subjetivo do sujeito ativo, constante numa relação jurídica de direito material.

O art. 173, I do CTN prevê como marco inicial para a contagem do prazo de decadência, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A ele somar-se-a o prazo de 5 anos, prazo decadencial.

Feitas essas digressões, no caso concreto, houve a anulação do lançamento anteriormente realizado, e segundo a regra do art. 173, II do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se torna definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Assim, após a Decisão definitiva que anular o lançamento originário, reabre-se o prazo de cinco anos para que se faça novo lançamento.

Vale destacar que o comando se refere a vício formal – aquele inerente ao procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação, ausência de assinatura da autoridade fiscal, etc), e não a insubstância do lançamento por vícios de índole material (que dizem respeito à substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, como leciona o mestre Eduardo Sabbag, em Manual de Direito Tributário, 4ª Edição, Ed. Saraiva, pag. 801).

Portanto, no caso concreto assiste razão ao contribuinte quando clama pelo reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2023, e o anterior foi anulado por vício material, com relação ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Assim, julgo improcedente as infrações 1 e 2 do presente Auto de Infração, por ter se operado o instituto da decadência, ficando o fisco impedido de constituir o crédito tributário por meio do lançamento.

Quanto à infração 3, relativa à multa por falta de registro de mercadorias não tributáveis nos livros fiscais, fica mantida pois além de o contribuinte não ter se insurgido quanto à sua aplicação, o lançamento foi refeito em decorrência de vício formal no AI anterior, quando a apuração ocorreu por período anual e não mensal, conforme a legislação de regência.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR** (Infrações 1 e 2)

Grosso modo, vício material diz respeito à existência da dívida, a exemplo da não ocorrência do fato gerador; sujeitos incorretos da relação jurídica.

Vício formal diz respeito à formação do ato administrativo tributário, tal como: incompetência da autoridade lançadora; falta ou capitulação incorreta do fato gerador; emprego de meios ilícitos ou inapropriados para investigar e constituir os elementos da obrigação tributária; uso de arbitramento quando informações prestadas pelo sujeito passivo ou extraídas de seus livros e documentos possam constituir, com segurança, a base de cálculo do tributo a ser exigido ou, como ocorreu no caso em apreço, uso de procedimento que, embora regular, nele tenha sido utilizado informações inapropriadas para constituir o crédito fiscal.

Portanto, divirjo da Ilustre relatora quanto à impossibilidade de novo procedimento fiscal no sentido de se exigir o tributo devido a salvo da falha formal claramente apontada no Acórdão revisional do lançamento anterior, qual seja a contagem indireta das saídas de mercadorias que apurou, por presunção legal (omissão de entradas), a omissão de saídas do produto açúcar com base na omissão de saídas de sacos plásticos utilizados em sua embalagem, metodologia que se mostrou inadequada no regular procedimento original de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, por não caracterizar, de forma precisa, as quantidades movimentadas pelo autuado, contrariando a Portaria 445/98 que, como regra, determina que seja realizada, em casos como o presente, contagem direta, em face da existência de livros e documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias, exatamente como feito neste novo procedimento (demonstrativos de fls. 07-212), cuja omissão de saída de mercadoria tributável direta (infração 1) ou por presunção legal (infração 2) não foi objetada pelo Impugnante, sequer apontando qualquer inconsistência nos dados extraídos dos livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio autuado em atendimento à intimação fiscal de fl. 06.

Assim, tendo em vista que no novo lançamento para o mesmo fato gerador (saída de mercadorias tributável sem emissão do competente documento fiscal), desta vez a salvo do vício e feito em harmonia com as determinações da Portaria nº 445/98, constatou-se a existência da dívida tributária no valor corretamente ajustado. Logo, não há falar que o vício motivador da nulidade do lançamento tributário anterior tenha tido natureza material.

Superada a questão preliminar por inexistência, passo ao mérito do caso.

O discurso do Impugnante é que a empresa autuado apenas pratica atividade comercial enquanto que o autuante informa que embora o cadastro do contribuinte indique a atividade de “envasamento e empacotamento sob contrato (Código 829200)” como secundária, esta se revela principal tendo em vista que do total de açúcar adquirido quase nada é comercializado na forma original, mas submetido a um processo industrial de trituração ou moagem, quando a empresa transforma o açúcar cristal adquirido em sacos de 50 quilos em açúcar em pó, o empacotando em embalagens plásticas de 1 e 2 quilos, produto que majoritariamente vende.

Pois bem. A legislação do ICMS da Bahia dispõe no §5º do art. 2º do RICMS:

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:

Nota: A redação atual da parte inicial do § 5º do art. 2º foi dada pela Alteração nº 62 (Decreto nº 9.332, de 14/02/05. DOE de 15/02/05) efeitos a partir de 15/02/05.

Redação originária, efeitos até 14/02/05: "§ 5º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como:".

I - transformação, assim entendida a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova;

II - beneficiamento, a que importe modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto;

III - montagem, a que consista na reunião de peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma;

IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;

V - renovação ou recondicionamento, a que, executada sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

Portanto, considerando que: a) o produto resultante da atividade que o Impugnante alega ser de mero recondicionamento consta da tabela TIPI (item 17); b) o produto resultante da atividade que o Impugnante alega ser de mero recondicionamento contempla as situações insertas nos itens I, II e IV do dispositivo legal acima transcrito, não tenho dúvida que a atividade envolvida nas infrações em debate é industrial.

Voto pela PROCEDÊNCIA das infrações 1 e 2.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, com o propósito de reformar a Decisão de piso, para que seja declarada a decadência dos exercícios de 2004 a 2006 ou que no mérito, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Esclarece que as infrações em comento foram objeto de autuação anterior, julgadas Nulas pela 2ª CJF, por falta de certeza e liquidez. Considera tais vícios como materiais, pois interferem diretamente no cálculo do imposto, bem como à apuração da base de cálculo.

Assevera que em sendo, a nulidade do lançamento anterior por erro material, não pode ensejar a aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional, que autoriza a reabertura do prazo decadencial para lançamento quando se tratar de anulação do lançamento anterior por vício formal.

No mérito, pelo princípio da eventualidade, alega que o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em atenção a competência atribuída ao Legislador Complementar pelo art. 146, III, da CF para definir o fato gerador da obrigação tributária, dispõe que produto industrializado, para fins de incidência do imposto será "o produto que tenha sido submetido a

*qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo".*

Transcreve doutrina e jurisprudência para corroborar sua tese de que o mero acondicionamento ou reacondicionamento sem transformação do produto, não se caracteriza como processo industrial por faltar o atendimento do requisito legal relativo à modificação da natureza.

Ainda nesse contexto, diz que o Regulamento do IPI, não considera industrializado o produto que for acondicionado ou reacondicionado por força de exigências técnicas e administrativas, como a de informar suas características e data de validade, pelo que informa, ser obrigado a embalar seus produtos para adequar-se à legislação a que está sujeito o seu produto de origem vegetal.

Pautado nessa premissa, considerando sua atividade comercial, argui que não seria possível a cobrança do ICMS Substituição Tributária a título de retenção pela saída de mercadorias, uma vez que o ICMS já teria sido pago pela entrada, a título de antecipação total.

Sustenta que caso seja considerada a natureza industrial da atividade, deveriam ter sido aproveitados os créditos relativos ao imposto normal constante nas notas fiscais de aquisição, bem como o imposto que teria sido indevidamente pago a título de antecipação total.

Pugna pela necessidade de proteção da boa-fé objetiva e aplicação do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, citando doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Informa que sempre foi fiscalizada, seja por auditores fiscais em seu estabelecimento, analisando seus documentos fiscais e livros, seja por agentes de trânsito e, sempre, com exceção do presente Auto de Infração, o ICMS foi cobrado por antecipação total pela entrada, com encerramento da fase de tributação subsequente, partindo-se do pressuposto que o açúcar estava enumerado no art. 353, II, item 12, do RICMS 1997.

Assim, pautado no princípio da boa fé e por considerar que sua conduta foi reiterada, já tendo sido fiscalizado diversas vezes, sem nunca ter sido autuado, requer que seja mantido somente o imposto, sem inclusão dos consectários da mora e multa de ofício.

## VOTO

Conforme relatado, o presente Auto de Infração decorre da anulação de lançamento de ofício anterior e considerando as razões expostas pelo recorrente, deve-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.*

Sobre o tema, assim se posicionou Luiz Henrique Barros de Arruda:

*"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*

*Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva."*

Assim, em não sendo vício formal, o tratamento jurídico dado, não pode ser o previsto no art. 173, inciso II do CTN, como oportunamente destaca o doutrinador citado:

*"o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais."*

Feito esse registro, merece destaque a abordagem de Ives Gandra da Silva Martins, *in verbis*:

*“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizem por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. 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 vício formal detectado.”*

Assim, pode-se concluir que lançamento substitutivo só se perfaz quando a obrigação tributária já estiver perfeitamente consolidada no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma forma de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que impede sua execução.

Ou seja, a regra do art. 173, II do CTN, obsta que a forma prevaleça sobre a matéria, contudo como afirma Ives Gandra, esse direito precisa estar previamente qualificado.

Na hipótese vertente, o procedimento anterior foi anulado por falta de certeza e liquidez, tendo em vista que o levantamento quantitativo efetuado foi feito com base em “contagem indireta”, levando em consideração a movimentação de sacos de embalagens.

A nulidade foi fundamentada no Parecer ASTEC que constatou que *“a metodologia utilizada pelo autuante de apurar omissão de entradas do produto açúcar com base na omissão de saídas de sacos plásticos utilizados em sua embalagem, mostrou-se inadequada, por não caracterizar de forma precisa as quantidades movimentadas pelo autuado”*.

Convém ressaltar que o julgamento efetuado pela 2<sup>a</sup> CJF ocorreu em 28/03/2011, quando o crédito tributário ainda não tinha decaído, daí porque a recomendação a autoridade competente que analisasse a possibilidade de repetição dos atos a salvo de falhas, ocorre todavia que somente em 27/09/2012, houve a lavratura do Auto de Infração em lide, quando já havia operada a decadência das infrações 1 e 2.

Como bem ressaltou a Relatora de primeira instância, subsiste a infração 3, relativa à multa por falta de registro de mercadorias não tributáveis nos livros fiscais, pois além de o contribuinte não ter se insurgido quanto a sua aplicação, o lançamento foi refeito em decorrência de vício formal no Auto de Infração anterior, permitindo a aplicação do art. 173, II do CTN.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, acolhendo a decadência, para excluir as exigências relativas às infrações 1 e 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278937.0107/12-5, lavrado contra **AÇUCAREIRA ALTO DA SERRA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$342,09**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS