

**PROCESSO** - A. I. Nº 206898.0232/12-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0042-01/14  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**INTERNET** - 28/07/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0182-12/14

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. INFRAÇÃO 7. Reformada a Decisão de primeira instância que concluiu pela nulidade da infração 7, em virtude de vícios da autuação. Os equívocos apontados são passíveis de saneamento na fase instrutória do processo. Destarte, cumpre afastar o julgamento pela nulidade da infração 7, com base no princípio de que é dever do órgão de primeira instância determinar as providências saneadoras que configurem meras irregularidades fáticas. Devolvido os autos ao órgão prolator da Decisão reformada para novo julgamento. Prejudicada a análise do Recurso em relação às infrações 4, 5, 6 e 8. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, o qual fora lavrado para exigir crédito tributário a título de ICMS no valor de R\$4.999.436,88 além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$17.940,00, tendo sido atribuído ao recorrido a prática de oito infrações à legislação tributária estadual, entretanto, são objeto do presente Recurso apenas as infrações 4, 5, 6, julgadas improcedentes, 7 julgada nula e 8 julgada procedente em parte, as quais assim se apresentam:

*04 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Em janeiro 2008 e novembro 2009. Valor R\$ 10.023,06. Multa 60%.*

*05 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Em setembro 2009 e setembro 2010. Valor R\$ 3.427,44. Multa 60%.*

*06 – Falta de recolhimento do ICMS relativo à operações de saídas de mercadorias, 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 em exercício fechado. Exercício 2007 e 2011. Valor R\$ 837.907,61. Multas de 70 e 100%.*

*07 – Falta de recolhimento do imposto relativo à operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício 2009 e 2010. Valor R\$3.951.408,01 Multas de 70 e 100%.*

*08 – Deixou de apresentar livro fiscal, quando regularmente intimado. Diz que o contribuinte não escriturou os livros fiscais Registro de Entrada, Registro de Saída, Apuração de ICMS, Registro de Inventário e Termo de Ocorrência, conforme ternos de intimação. 1ª = R\$ 460,00, 2ª intimação = 920,00 e 12 x R\$ 1.320,00 = R\$ 17.940,00. Em dezembro 2011. Valor da multa R\$ 17.940,00.*

A 1ª JJF decidiu a lide, em relação as infrações sob exame, com fundamento no voto abaixo

reproduzido:

## **VOTO**

(...)

*Na infração 04, a acusação faz referência à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, no valor de Valor R\$ 10.023,06. No entanto, no demonstrativo acostado aos autos, à fl. 160, o Auditor Fiscal descreve e elabora cálculos relativos à antecipação parcial, prevista no art. 352-A, RICMS/BA.*

*Em face à arguição defensiva, na sua Informação Fiscal, o preposto do Fisco reconhece que está sendo cobrada antecipação parcial e a não “antecipação total”, firmando, porém, que não houve prejuízo para o autuado, pois os cálculos estão corretos.*

*Cometeu equívoco o Auditor Fiscal, de tal monta, que poderia demandar a nulidade da acusação. No entanto, sequer a incidência da antecipação parcial se materializa, posto que a exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, foi estabelecida no Estado da Bahia por meio da Lei nº 8.967/03, acrescentando o art. 12-A na Lei nº 7.014/96. Tal dispositivo consta no RICMS/BA, nos seguintes termos:*

*“Art. 352-A. Ocorre à antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

*Ora, a sua incidência é dirigida às entradas interestaduais de mercadorias para comercialização. Porém, as notas fiscais nº 705, 712, 35762 (tratam do recebimento de mamona para plantio ou produção, doação feita pela Brasil Ecodiesel) e as notas fiscais nº 38 e 39 (tratam de aquisição também de mamona para plantio, originada de Agropecuária Irmãos Cabral), conforme descrição nos próprios documentos fiscais. Nesse sentido, não há falar em antecipação parcial ou substituição tributária e a infração 04 é improcedente.*

*A infração 05 reporta-se à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 3.427,44.*

*O autuante elaborou demonstrativo fiscal que acostou aos autos, à fl. 160. O autuado argui que as mercadorias constantes das notas fiscais nº 343 e 1497 (Trombini Industrial Ltda) são “sacos” para embalagem da semente de mamona, material que produz e comercializa.*

*Com relação ao ICMS diferencial de alíquota, assim estabelece o RICMS-97/BA:*

*Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;*

*Examinando os autos do processo e, em especial, o demonstrativo fiscal, vejo que nos documentos que formalizaram a exigência e permitiram a conclusão da obrigação de pagar o imposto, em comento, não estão presentes os elementos que firmam o surgimento da obrigação tributária principal de pagar o ICMS diferencial de alíquota, nas aquisições de material para embalagem (sacaria). Infração que não subsiste.*

*As infrações 06 e 07 tratam da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.*

*No primeiro caso, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, deixando de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2007 e 2011, no valor total de R\$ 837.907,61. No caso da infração 07, as saídas teriam sido efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita, nos exercício de 2009 e 2010, no valor de R\$3.951.408,01.*

*Na infração 06, as omissões apontadas foram apuradas segundo os demonstrativos de fls. 170/226 (exercício 2007) e fls. 1351/1421 (exercício 2011). O Auditor Fiscal identificou as entradas e saídas dos grãos, em quilos (KG), suportadas pelos respectivos documentos fiscais, apurando, a final, no demonstrativo de estoque, fls. 172 (2007) e 1349 (2011), quantidade de entrada superior a quantidade das saídas, presumindo que o pagamento dessas entradas omitidas foi efetuado com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente. Os demonstrativos e documentos fiscais que informam a apuração de omissão de saída, infração 07, estão acostados aos autos, fls. 228/445 (exercício 2009) e fls. 447 / 1347 (exercício 2010).*

*A cooperativo autuado argumenta com relação à infração 06 que as operações com grãos de mamona e de girassol estão acobertadas pelo DIFERIMENTO, ocorreram dentro do Estado e sem tributação, a teor do artigo 343, I, do RICMS/BA. Diz que a falta de registro de entrada significa descumprimento de obrigação tributária acessória de falta de emissão dos documentos fiscais originados dos cooperados, produtores rurais pessoa física, vinculados ao programa de fomento à agricultura familiar. Explica que nos documentos fiscais emitidos*

consta a observação que os produtos “foram adquiridos dos parceiros da agricultura familiar”. Argui que em 2011 as saídas foram contadas em duplicidade, cumulando operações de vendas e respectivas remessas por conta e ordem.

Na infração 07, a arguição defensiva é que, em relação às saídas, o fisco listou apenas as notas fiscais de “remessa por conta e ordem”, desconsiderando as operações de vendas, devolução ou doações.

Em regra geral, nas operações relacionadas com cooperativas de produtores é DIFERIDO o lançamento do ICMS incidente para o momento em que ocorrer a saída subsequente do produto, mesmo beneficiado ou industrializado, exceto se para tal saída também houver previsão de DIFERIMENTO do imposto, nas hipóteses das saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor rural com destino a estabelecimento de cooperativa baiana de que fizer parte ou saídas dentro do Estado, das mercadorias relacionadas, de estabelecimento de cooperativa de produtores ou extratores, com destino a outro estabelecimento da mesma cooperativa, cooperativa central, federação de cooperativas de que a cooperativa remetente fizer parte (art. 343, I, RICMS/BA).

A legislação do Estado da Bahia estabelece ainda no art. 495 do mesmo diploma de normas que, nas operações com mamona em bagas, além das demais disposições regulamentares inerentes às operações do gênero, deverão ser observadas as situações do DIFERIMENTO - art. 343, VIII (I); habilitação para operar no regime – art. 344 (II); lançamento e pagamento do imposto, tendo sido diferido o lançamento - art. 347/348 (III); apresentação mensal da Declaração da Movimentação de Produtos com ICMS Diferido (DMD) – art. 350 (IV); possibilidade de regularização, espontaneamente, do trânsito de produto desacompanhado de documentação fiscal - art. 443 (V).

Consta ainda no art. 32, RICMS/BA, XXXV, a isenção de ICMS nas operações internas com produtos vegetais destinados à produção de biodiesel ficando a isenção condicionada a utilização dos produtos na finalidade a que se destinam (Convênio 105/03).

Especialmente, quanto à infração 06, na acusação da falta de recolhimento do ICMS relativo à operações de saídas de mercadorias, com base na presunção legal de que ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou tais pagamentos com Recursos das operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, restou definido que a cooperativa atua junto aos pequenos produtores rurais no desenvolvimento das suas atividades mediante o emprego direto de sua força de trabalho, de sua família, de forma a integrá-los à cadeia de agronegócio, proporcionando renda e agregando valor aos seus produtos, à sua propriedades e valorizando o produtor rural. Nesse contexto, o autuado centraliza e distribui a produção agrícola dos pequenos produtores rurais dos grãos, filiados à cooperativa.

Os produtos de propriedade da cooperativa são originados dos parceiros da agricultura familiar. Em termos tributários, as operações entre cooperados e respectiva cooperativa ocorre o diferimento do ICMS (art. 343, I, RICMS-97/BA) e as saídas ocorrem com isenção, quando destinadas à produção de biodiesel (art. 32, RICMS/BA, XXXV). A diligência manejada com o fito de esclarecer algumas lacunas existentes na compreensão da exigência não logrou êxito, uma vez que no Parecer do preposto fiscal, designado para esse fim, o mesmo limitou-se a reiterar as versões dos fatos já trazidas, concluindo que não via razões para elaborar a proporcionalidade das saídas tributadas e isentas, conforme solicitado no pedido do órgão julgador. O engano do diligente, no entanto, não impede a apreciação dessa sexta infração.

Verificando-se omissões do registro de entradas, no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, a exigência de ICMS fundada na hipótese de incidência de que essa falta de contabilização autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis, ocorridas anteriormente, sem a emissão do documento fiscal e sem o pagamento do imposto, não se deve, simplesmente, diante de tais constatações, calcular o valor do imposto, em face às omissões de entradas.

Em casos dessa natureza, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação, em cada caso concreto, uma vez que o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas no pressuposto legal de que, ao deixar de contabilizar as entradas, o sujeito passivo efetuou os respectivos pagamentos com os Recursos originados de operações de saída realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Ora, no presente caso, tal hipótese não se concretiza, isto porque, a cooperativa não desembolsa nenhum Recurso na aquisição dos grãos aos seus cooperados, diante da dinâmica cooperativa, antes, de forma minudente, delineada. Portanto, a cooperativo autuado não precisaria efetuar pagamentos aos seus “fornecedores”, com Recursos originados das operações presumidamente omitidas.

Prova tal assertiva, a descrição contida nas notas fiscais de entradas, emitidas pela própria Cooperativa, em que “diversos” é a expressão constante no campo do remetente, discriminando-se a seguir o nome dos cooperados e respectivo CPF (cadastro de pessoa física), reunidos em função do município baiano de origem do produto, com a descrição e quantidade global do grão entregue na Cooperativa, além do seu valor total. A rigor não existe uma aquisição da Cooperativa em face aos seus cooperados, mas estes entregam a sua produção junto aos depósitos da Cooperativa.

*Os registros contábeis feitos no livro Razão 2007, cópias acostadas aos autos, fls. 53 e 54 (volume I), além da cópia do Balanço Patrimonial da Cooperativa, fl. 56, confirmam a não existência de pagamento nos depósitos (entrega) de grãos pelos cooperados.*

*Isto inviabiliza a pretensão do Fisco de constituir crédito tributário, através do presente lançamento de ofício, posto que a presunção de omissão de saída resta elidida, tendo em vista a inocorrência de pagamentos que seriam feitos com os Recursos daquelas entradas não contabilizadas.*

*Tais entradas, contudo, efetivamente, não escrituradas pelo sujeito passivo, constituem em descumprimento de obrigação acessória, punível com R\$ 50,00, multa prevista no art. 42, XXII, Lei 7.014/96, na redação dada pela Lei nº 8.534/02, que vigeu no período da autuação.*

*Ante o exposto, sou pela improcedência do ICMS exigido na infração 06, mas, pela imposição da multa por descumprimento da obrigação acessória de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII, Lei 7.014/96, pela falta de emissão das notas fiscais de entrada, no recebimento de grãos de mamona e de girassol, depositados pelos cooperados e pequenos produtores rurais.*

*Na infração 07, o levantamento quantitativo de estoques apontou para as operações de saídas de mercadorias tributadas (grãos de mamona) sem a emissão de documentos fiscais, implicando também falta de recolhimento de ICMS.*

*Após a diligência fiscal que objetivava esclarecer lacunas existentes na exigência tributária, desde a inicial dos autos, os argumentos do autuado e do preposto fiscal podem ser assim sintetizados:*

*Para a defesa, os valores quantitativos das entradas estão corretos, porém, em relação às saídas, o fisco listou apenas as notas fiscais de “remessa por conta e ordem”, desconsiderando as operações de vendas, devolução ou doações. Em 2009, questiona a existência de 738 quilos de Estoque Inicial, uma vez que não tem estoques escriturados no livro de Inventário; indica os totais das saídas apuradas (operações de vendas, devoluções ou doações), 13.225.900 quilos, garantindo que a diferença remanescente é normal na sua atividade (6,84%) e corresponde às variações de peso por impurezas, umidade e efeitos do clima seco da Região do semiárido. No exercício de 2010, reitera os argumentos anteriores, concluindo que o total das saídas perfaz 19.166.760 quilos, a diferença encontrada é de 172.078 kg (0,89% do total manipulado) e não caracteriza omissão de saídas.*

*Completa o autuado que “emite tanto notas fiscais para vendas com entrega acobertada pelo documento como nota fiscal para registro de vendas futuras, com remessas posteriores acobertada por outros documentos emitidos com base nos originais”. Aduz que em sua apuração lançou as notas fiscais que corresponderam a uma efetiva saída, como requer um roteiro de estoque.*

*Na compreensão do Auditor Fiscal, o contribuinte relacionou apenas as notas fiscais de faturamento e não as notas fiscais da efetiva entrega dos produtos (art. 411 e 412, RICMS/97), que fazem referência com o levantamento de estoque. Diz, portanto, que as operações com CFOP 51.19 (notas fiscais de vendas para entrega futura) e CFOP 59.23 (notas fiscais de remessa por conta e ordem), na sua maioria, não batem. A diferença é de 14.500.000T e R\$ 20.653.500,00 (fls. 1423 / 1487) e relaciona as notas fiscais divergentes (464, 465, 484, 500, 580, 599, 673, 1100, 1325 e 1463). Explica ainda que não considerou semente, mas apenas grãos de mamona para o programa do BIODIESEL.*

*Conforme a Portaria 445/98, que dispõe sobre os procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, o roteiro constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. A orientação geral é que haja criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento.*

*No caso em concreto, apura-se os estoques de mamonas em grão, produto agrícola, sujeito a variações de peso por impurezas e por efeito de umidade, além do efeito do clima seco da Região do semi-árido, conforme, inclusive, é a argumentação defensiva. Cabível reiterar que a auditoria de estoques foi manejada em uma cooperativa de produção, cujos produtos se originam de parceiros da agricultura familiar. Em termos tributários, as operações entre cooperados e respectiva cooperativa ocorre o diferimento do ICMS, nos termos do art. 343, I, RICMS-97/BA. As saídas ocorrem com isenção, quando destinadas à produção de biodiesel, conforme art. 32, RICMS/BA, XXXV.*

*A diligência solicitada visava esclarecer qual parcela desses estoques foram encaminhados para destinatários diversos da produção de biodiesel.*

*Nessa quadra, não se pode perder de vista que a mamona serve à proposta de desenvolvimento sustentável, na medida em que participa ativamente da progressiva substituição dos combustíveis minerais derivados de petróleo, por combustíveis renováveis de origem vegetal, dentre eles o biodiesel de óleo de mamona. Na região nordeste do Brasil, sobretudo, na Bahia, a produção de biodiesel da mamona surgiu como uma promissora alternativa, inclusive de renda, para os pequenos produtores da região. De acordo com a Embrapa (Empresa*

*Brasileira de Pesquisa Agropecuária), a produção de mamona pela agricultura familiar para o abastecimento de plantas industriais de biodiesel tem sido uma das principais metas do governo.*

*Justamente por isso, os agricultores familiares que participam da cadeia produtiva do biodiesel tiveram à sua disposição uma linha de crédito adicional do PRONAF (Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar) para o cultivo de oleaginosas. Contudo, os bancos somente liberam crédito a quem possuir contrato com garantia de venda à indústria. Depreende-se daí que a produção da Cooperativa, ora autuado, seja dirigida ao Biocombustíveis.*

*Constata-se, nesses termos, que a aquisição da produção da Cooperativa autuado foi feita pela BIOLEO, situada em Feira de Santana, empresa parceira da Petrobrás Biocombustível. Para esses pequenos produtores, a empresa ofereceu, em contrapartida, assistência técnica e capacitação e sementes certificadas.*

*Verifica-se ainda que a ação integra o Programa Cultivar, que tem como objetivo inserir os agricultores familiares na rede de fornecedores da cadeia de produção de biodiesel. A parceria contribui para manutenção do Selo Combustível Social, o que garante competitividade no mercado de biodiesel e reafirma o compromisso da companhia com o desenvolvimento regional e a inclusão social.*

*Diante desses pressupostos, o levantamento fiscal que apurou a movimentação do estoque não poderia ser feito a partir apenas da soma algébrica das entradas e saídas de grãos de mamonas, desconsiderando as variáveis atinentes a essa auditoria específica, além daquelas situações já discutidas na infração 06, que apurou omissão de entradas, sobretudo, as saídas interestaduais e as saídas efetivas efetuadas com o código de operações com CFOP 51.19 (notas fiscais de vendas para entrega futura), não consideradas pelo Fisco.*

*Válido assinalar que as operações de saídas, no exercício 2009, consignadas no levantamento quantitativo de estoques, referem-se apenas aos meses de julho e agosto (fl. 234); não consta, inclusive, nesses totais, por exemplo, a nota fiscal nº 431 (300.000 kg), fl. 1456, no fundamento que a natureza da operação é venda de mercadoria e não remessa por conta e ordem, entendendo o fiscal que somente essa operação se refere a uma saída física. No entanto, ao considerar as efetivas saídas com a natureza de operação “remessa por conta e ordem – CFOP 59.23”, através das notas fiscais nº 538 (151.620 kg.) e 541 (223.340 kg), o total dessas saídas implicou 374.960 kg. As notas fiscais nº 627, 651, emitidas em 21/09.2009 e 27/10/2009, respectivamente, com natureza de operação “venda de mercadoria – CFOP 51.19” somente tiveram as respectivas saídas (remessas) consignadas no exercício 2010 e cujos totais não correspondiam. Nesse sentido, a nota fiscal nº 651 com 1.000.000 quilos, somente havia correspondência de notas fiscais “remessa por conta e ordem – CFOP 59.23”, no total de 297.000 quilos, consignados no exercício de 2010 (fls. 1423/1437).*

*A mesma carência de lógica pode ser constatado, nas saídas interestaduais do produto. Não foram consignadas no demonstrativo de estoques as operações consistentes nas notas fiscais nº 454, 484, 580, 673, 465, 500, 599 (fls. 1478/1487), sob a argumentação de que foram consideradas apenas as saídas com a natureza de operação “remessa por conta e ordem – CFOP 59.23”, contudo, as notas fiscais de saídas que consubstanciaram a infração 03, contemplam as operações de “venda de mercadoria – CFOP 51.19”, conforme se destacam dos documentos acostados aos autos, às fls. 114/158; além das notas fiscais 1768, 1826, 1792, 1793, 1798 e 1769 (fls. 1512/1517).*

*Cabível observar ainda que no demonstrativo de estoque do exercício de 2007, o Auditor Fiscal considerou as saídas das notas fiscais 094 e 097 (fls. 1528/1529) com natureza da operação “venda de produção do estabelecimento – CFOP 5102”, constantes às fls. 174. As notas fiscais eletrônicas consignadas na infração 03, que tratam das vendas para o estado de São Paulo foram também consideradas como saída (fls. 142/158) ou ainda a nota fiscal nº 429 (devolução de Petrobrás), foi considerada no levantamento fiscal, fl. 234. Operações que criam instabilidade no levantamento físico, diante do entendimento fiscal de apenas considerar saídas físicas, nas operações de “remessa por conta e ordem”.*

*Assim também não é verossímil, de forma clarear a materialidade da infração e a apuração da base de cálculo, os demonstrativos acostados aos autos pela cooperativo autuado, eis que igualmente incidiu em erro, quando do levantamento das quantidades das saídas no presente roteiro de estoque, eis que informou, entre outras, as notas fiscais nº 431 e 431, além da nota fiscal nº 538, sendo que as duas primeiras notas se referiam à venda de mercadorias e a nota fiscal 538, uma das remessas dessas mesmas notas fiscais.*

*Tudo isso implica vício insanável na demonstração da base de cálculo do levantamento quantitativo de estoques, não tendo como prosperar validamente a exigência e motivo suficiente para decretar a nulidade da infração, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/BA. Ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição, não podendo surgir do mero acaso da diferença algébrica de entradas e saída da mercadoria, alvo da auditoria de estoques. Precisa ser, em contrário, demonstrada de forma compreensiva e representar a dimensão material do tributo, pois decorre dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária.*

*Represento à autoridade competente para que seja realizada nova fiscalização, para verificação dos reais fatos ocorridos, com materialidade e expressão monetária corretos da infração, em havendo, objetivando resguardar o interesse público. Informo ao sujeito passivo de que ele poderá regularizar, caso exista, qualquer situação*

*anômala, sem penalidade, antes do início de nova ação fiscal. Em face do exposto, voto pela nulidade da infração 07.*

(...)

*Posto isso, o presente processo administrativo fiscal é PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com os valores abaixo:*

(...)

Da Decisão acima, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal Esta Junta de Julgamento Fiscal recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

## VOTO

Apesar do bem elaborado voto proferido pelo i.julgador da instância de piso, com o devido respeito, entendo que a Decisão recorrida merece reforma. Isto porque, a infração 7, julgada nula, considero que seu exame deve preceder em relação às demais, pelo fato de que o não acolhimento da nulidade, implicará em retorno do processo à Primeira Instância, já que não poderá esta Câmara avançar na análise do mérito, sob pena de se configurar supressão de instância.

*Esta infração trata de "Falta de recolhimento do imposto relativo à operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício 2009 e 2010. Valor R\$3.951.408,01 Multas de 70 e 100%".*

Para o deslinde da questão, considero importante, inicialmente, carrear à este voto, uma síntese dos argumentos apresentados pelo autuado, ora recorrido, que insurgiu-se quanto ao resultado ao qual chegou o autuante, em ambos os exercícios.

Quanto ao exercício de 2009, cujo levantamento se refere a um único produto, mamona em grãos, o recorrido questiona o estoque inicial indicado pelo autuante, vez que não escriturou o livro Registro de Inventário. Acolheu o quantitativo das entradas apuradas pela fiscalização, entretanto, em relação as saídas, destaca que o preposto fiscal considerou apenas as notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem, como se todas as operações de saídas fossem obrigatoriamente vinculadas a uma nota fiscal de remessa. Defende que suas operações de saídas totalizam 3.225.900 quilos de grãos de mamona, elaborando o respectivo demonstrativo, nota a nota, que engloba as operações de vendas, devoluções e doações. Admite, ao final, a ocorrência de uma diferença de 970.971,00kg que representa 6,84% do valor total das entradas, fato este que, ao seu argumento, significa quebra normal ante a ocorrência de variação de peso por impurezas e/ou efeito da umidade.

Já em relação ao exercício de 2010, questiona, apenas, as operações de remessa por conta e ordem consideradas pelo autuante, admitindo, ao final, a existência da diferença de 172.078 kg, a qual representa 0,89% do total adquirido, defendendo que não caracteriza omissão de saídas, pelas mesmas razões acima mencionadas.

Por outro lado, o autuante manteve a autuação, com os seguintes argumentos: que o levantamento encontra lastro nos demonstrativos de fls. 227 a 1.348, e que o autuado, em sua defesa, relacionou apenas as notas fiscais de faturamento e não notas fiscais da entrega dos produtos, conforme art. 411 e 412, RICMS/97.

Explica como encontrou o estoque de 738 kg de mamona existente no estoque inicial do exercício de 2009, que efetuou um levantamento para fechamento das operações com CFOP 51.19 e com CFOP 59.23, notas fiscais de vendas para entrega futura e com as respectivas notas fiscais de remessa por conta e ordem que, na sua maioria, não se correlacionam. Acrescenta que muitas notas fiscais emitidas para entrega futura não houve a nota da efetiva saída da mercadoria,

citando exemplo.

Contesta o pedido da defesa para aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007 na determinação da base de cálculo, posto que mamona em bagas é tributada, podendo sair diferida em operação interna e, no caso específico, isenta (art. 32 Inc. XXXV do RICMS/97), ficando a isenção condicionada à utilização dos produtos na finalidade a que se destinam, competindo ao contribuinte provar a efetiva entrega dos produtos.

Objetivando dirimir a controvérsia, a eminente 1ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência ao autuante, visando, *"esclarecer lacunas existentes na exigência tributária"* bem como, *"esclarecer qual parcela desses estoques foram encaminhados para destinatários diversos da produção de biodiesel"*.

Em vista dos fatos acima, resta claro que a controvérsia gira em torno de questões que podem ser elucidadas através de diligência que, neste caso, ante a discussão existente entre autuante e autuado, poderá ser executada por estranho ao feito, que verificará se o levantamento levado a efeito pelo autuante, na forma constante dos autos, se sustenta, inclusive em relação ao cálculo do preço médio.

Desta maneira, e considerando que apesar dos argumentos trazidos pelo recorrente, o autuante manteve a autuação na íntegra, não vejo que estamos diante de uma situação que enseje a nulidade do lançamento, pois restou patente a existência de quaisquer erros, tanto de natureza formal, quanto de ordem material, e sim, vislumbro a necessidade de que se busque, através de nova instrução, dirimir a dúvida levantada, via preposto fiscal estranho ao feito, considerando a existência no PAF de elementos suficientes à se chegar a uma conclusão segura.

Isto posto, afasto a nulidade da infração 7 e, com arrimo no Art. 18, III do RPAF/BA, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para declarar NULA a Decisão recorrida, devendo os autos retornar à 1ª Instância para novo julgamento. Em consequência, resta prejudicada a análise das demais infrações encaminhadas em sede recursal, quais sejam, infrações 4, 5, 6, julgadas improcedentes e 8 julgada procedente em parte.

#### **VOTO DISCORDANTE (Em relação à nulidade da Decisão de piso)**

Peço a devida *venia* para discordar do entendimento trilhado pelo i. Relator “ad quem” no sentido de que é nula a Decisão da 1ª JJF, com o retorno dos autos para novo julgamento, por ter considerada viciada à infração 7 pelos Julgadores de piso.

Para uma melhor contextualização da lide e correspondente entendimento do presente voto, faz-se necessária uma digressão sobre os fatos ocorridos neste PAF.

Então vejamos.

A indigitada infração fora lançada pela suposta falta de recolhimento do ICMS, sob os seguintes termos:

*“Falta de recolhimento do imposto relativo à operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício 2009 e 2010. Valor R\$3.951.408,01 Multas de 70 e 100%”*

A empresa, em sua defesa, alegou que não foi apontado o estoque inicial correto de 2009, bem como não foram consideradas no lançamento inicial várias notas fiscais de saída o que, conseqüentemente, adulterou o resultado das saídas efetivas, base da apuração do levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias.

Frente a esses argumentos, o autuante, na Informação Fiscal, assegurou que o estoque inicial do exercício de 2009 foi encontrado no balancete do mês de janeiro/2009, conforme documento nº 67 e que efetuou um levantamento para fechamento das operações com CFOP 5119 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem) e com CFOP 5923 (Remessa de mercadoria por conta e

ordem de terceiros, em venda à ordem), mas que, na sua maioria, não batiam, informando que todas as notas fiscais de entrada e saída consideradas no levantamento quantitativo encontram acostadas aos autos, além das planilhas com os respectivos demonstrativos de cálculo.

Diante dessas considerações, a JJF, na assentada do julgamento do dia 04.04.2013, converteu o presente PAF em diligência para que fossem esclarecidas as dúvidas existentes em relação às infrações 6 e 7, haja vista ser o contribuinte uma cooperativa.

No que tange a infração 7, ante as afirmações tecidas pelo contribuinte de que nem todas as saídas foram consideradas, mas tão somente as operações acobertadas com notas fiscais relativas às remessas por conta e ordem, a JJF requereu que o autuante apreciasse as exposições tecidas pela empresa, conforme o pedido abaixo:

*“Na infração 07, o contribuinte autuado fez várias considerações acerca das quantidades e movimentações dos estoques que não foram devidamente apreciadas pelo Auditor responsável pela ação fiscal, o que deveria ser feito, na presente diligência.”*

Em resposta à diligência solicitada, o autuante continua com o seu entendimento pela procedência da autuação, com base nos seguintes aspectos:

*“nos levantamentos de estoques encontram-se as cópias de todas as notas fiscais apresentadas com as planilhas (documentos de fls. 170/226 e 1351/1421), considerando mamonas e girassol e grãos para o programa biodiesel. Diz que no levantamento do autuado, fls. 1497/1950, não é possível fazer qualquer comparação pela mistura das notas fiscais de vendas de sementes, de grão de mamona, além de simples faturamento.*

*Apresenta as notas fiscais de simples faturamento consideradas pelo contribuinte como mercadoria entregue, fl. 1437, mas, sem comprovação, em face da falta de emissão da nota fiscal da remessa da mercadoria faturada. Alerta que se trata de um levantamento quantitativo e não financeiro. Para o faturamento de R\$ 20.653.500,00, não tem nota fiscal de entrega em relação às notas fiscais 464, 465, 484, 500, 580, 599, 673, 1100, 1325 e 1463. Lembra que a operação trata de operação de venda a ordem para entrega futura (art. 411, RICMS-97), cujo ICMS só será lançado na efetiva saída da mercadoria.*

*Observa que nas notas fiscais de fls. 1478/1487, não tem a devida remessa de entrega, informando que, embora tenha sido faturado, não houve a entrega do produto. Pede atenção no julgamento do levantamento, pois todas as notas estão anexadas aos autos.*

*Quanto à proporcionalidade, diz que não vê motivos, desde quando os levantamentos tratam apenas de 02 produtos vegetais grãos de girassol e mamonas em bagas e não foram consideradas as sementes que são isentas. Explica que os produtos do levantamento são tributados e isentos, quando para atender a produção de biodiesel (art. 32, XXXV, RICMS-97).*

*Completa que o levantamento de estoque acusou entrada e saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, não se sabendo qual o destino das mesmas. Repete que não vê razão para fazer a proporcionalidade de produto tributado com 100%. Diz que no percentual de 52% apresentado, o autuado não menciona a que exercício se refere e considerando todas as saídas.*

Instruído, o processo foi novamente pautado para julgamento. Na Decisão de Primeira Instância, após um arrazoado minucioso e com a indicação de vários equívocos cometidos pela fiscalização, os Julgadores ‘a quo’ concluíram que a infração 7 era nula nos seguintes termos, *in verbis*:

***“Tudo isso implica vício insanável na demonstração da base de cálculo do levantamento quantitativo de estoques, não tendo como prosperar validamente a exigência e motivo suficiente para decretar a nulidade da infração, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/BA. Ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição, não podendo surgir do mero acaso da diferença algébrica de entradas e saída da mercadoria, alvo da auditoria de estoques. Precisa ser, em contrário, demonstrada de forma compreensiva e representar a dimensão material do tributo, pois decorre dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária.” (grifos nosso).***

Pois bem.

Na fundamentação do acórdão relativa à infração 7, primeiramente restou constatado que a *“diligência fiscal que objetivava esclarecer lacunas existentes na exigência tributária, desde a inicial dos autos”*. Ora, se havia lacunas na exigência tributária desde a inicial, fica claro que não foram respeitadas as regras previstas no art. 39, IV, ‘b’ e 18, IV, ‘a’ do RPAF/BA

Cura trazer à colação as regras mencionadas, *verbo ad verbum*:



“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

(...)

b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) **que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;**”  
(grifos nosso).

Como bem sentenciou a JJF, na infração 7 temos lacunas ou erros no demonstrativo original, de caráter material, que maculam a exação e o próprio procedimento fiscal, seja no que tange ao exercício da ampla defesa, seja quanto da legalidade da própria exação.

No que concerne ao aspecto material, contrariamente ao quanto disposto no art. 39, IV, ‘b’ do RICMS/BA acima alinhavado, não entendo correto o critério adotado pela fiscalização na apuração do valor exigido, uma vez que, fora calcada em premissas equivocadas, por não considerar todas as saídas realizadas pelo contribuinte feitas através de vendas, devoluções e doações, bem como deixar de observar as especificidades do caso que alteram os critérios de apuração do valor exigido.

No caso em questão, não é somente a diferença entre as saídas e as entradas das mercadorias que deve ser levada em consideração, mas também, a destinação das mercadorias para que seja conhecido o regime tributário a ser aplicado.

Assim, em que pese estarmos falando de um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, percebo que importantes detalhes do caso em concreto não foram corretamente sopesados no momento do lançamento, maculando materialmente a exação, já que são vícios que comprometem a exação desde seu nascedouro. Podemos citar como exemplo a destinação da mercadoria comercializada pela cooperativa, que altera o regime de tributação a ser adotado (diferimento, art. 343, VIII, RICMSBA/97 ou isenção, art. 32, XXXV do RICMS/BA) e consequentemente, o próprio método de apuração do lançamento fiscal.

Nesta senda, lembro que os Julgadores de piso compartilharam do mesmo entendimento, assim esposando a sua argumentação sobre a questão:

*“Diante desses pressupostos, o levantamento fiscal que apurou a movimentação do estoque não poderia ser feito a partir apenas da soma algébrica das entradas e saídas de grãos de mamonas, desconsiderando as variáveis atinentes a essa auditoria específica, além daquelas situações já discutidas na infração 06, que apurou omissão de entradas, sobretudo, as saídas interestaduais e as saídas efetivas efetuadas com o código de operações com CFOP 51.19 (notas fiscais de vendas para entrega futura), não consideradas pelo Fisco.” (grifo nosso).*

Não vejo como uma nova diligência possa sanear o erro cometido pela autuação no presente caso, pelo simples fato de tratar de erro material, e não mero erro formal, como equivocadamente entendeu o n. Relator de segundo grau. Temos um aspecto da norma que não fora observado no lançamento inicial e que só pode ser alcançado com a realização de novo lançamento.

A questão que ora se descortina, de vital importância para possamos inquirir se é caso de nulidade da Decisão de piso, está em se definir, inicialmente, o que significa erro formal e erro material, a fim de que se possa concluir, com segurança, se houve acerto na apuração do lançamento originário em relação ao item 7 da autuação.

A este respeito, valho-me do brilhante voto proferido pela i. conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, através do Acórdão nº 0367-11/11, que, guardadas as devidas características de cada caso, a fundamentação se encaixa totalmente na questão ora em discussão.

Primeiramente, transcrevo parte do voto contextualizando a respectiva lide:

**“VOTO**

(...)

*Observo que, conforme indicado na descrição dos fatos da peça inicial, este lançamento tributário foi efetuado em decorrência de renovação do procedimento fiscal, porque o Auto de Infração anteriormente lavrado contra o contribuinte foi julgado nulo pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no acórdão CJF nº 0088-12/09 em voto proferido pelo Conselheiro Fauze Midlej.*

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

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

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

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

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

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

Em seguida, a n. conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, passou a tecer as profundas argumentações acerca do erro material e formal que embasaram o seu julgamento, *in verbis*:

“(…)

**IV.7. Anulação de lançamento de ofício anterior.**

*Por fim, a última situação contemplada no item (vii) ocorre quando há anulação do lançamento anterior, isto é, quando existe Decisão administrativa ou judicial que declare expressamente a anulação, por vício formal, do lançamento anteriormente realizado pelo Fisco.*

*Nos termos da regra constante do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se depois de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Mais uma vez, utilizaremos dos comentários anteriormente expendidos sobre a matéria<sup>1</sup>, no sentido de que o enunciado prescritivo inserto do inciso II, do art. 173, do CTN não trata propriamente do limite temporal para o exercício do poder de revisibilidade do Fisco, mas sim, de uma particularidade quanto à contagem do prazo decadencial para produzir novo lançamento, caso a invalidação se dê por verificação de vício formal na norma impositiva anterior. Todavia, como o limite temporal para invalidar o lançamento coincide com o prazo em que o Fisco ainda dispõe para constituir o crédito tributário, torna-se importante analisar o conceito de vício formal a que se refere o art. 173, inciso II, do CTN.*

*Para o fim de explicitar melhor as situações em que é possível a aplicação desta regra do CTN, determinativa do início da contagem do prazo decadencial a partir da declaração de nulidade do lançamento anterior por força da verificação de vício formal, torna-se necessário apontar os critérios para identificação deste tipo de defeito do lançamento, apartando-os das hipóteses em que se configura verdadeiro vício material.*

**IV.7.1. Normas disciplinadoras de atos de produção normativa e normas prescritivas de conteúdo de direito material.**

*O lançamento tributário, assim como qualquer norma prescritiva de obrigações, revela em sua estrutura a incidência de duas espécies de normas: normas de produção normativa e normas de conteúdo. Em razão disso é*

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

que, ordinariamente, nos referimos ao curso do processo de positivação do direito tributário formal (ou instrumental) e do direito tributário material, respectivamente, como condição de validade da norma individual e concreta produzida.

**A separação desses dois tipos de normas é importante na medida em que percebemos que os dois tipos normativos constituem igualmente o próprio fundamento de validade da norma individual e concreta, o lançamento tributário.**

Por conseguinte, atento ao problema da hierarquia, Luís Cezar Souza de Queiroz<sup>2</sup> observa que a norma de produção normativa, porque dispõe como outra norma pode ser criada, modificada ou extinta, sempre será hierarquicamente superior à norma produzida.

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

Esta é a lição de Kelsen, segundo o qual, “as normas gerais a aplicar pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm, portanto, uma dupla função: 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”<sup>3</sup>.

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

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

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

Estevão Horvath faz excelente síntese do tema em apreço – direito tributário formal e material e leciona que “resumidamente se pode dizer que o **Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato impositivo, a base impositiva, 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**”<sup>4</sup>. (grifos não originais)

A utilização da concepção de direito material e formal nos termos acima evidenciados se revela bastante útil para o exame da situação ora em estudo, ao 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 Corrêa<sup>5</sup> aponta duas espécies de violação de competência: territorial e objetiva. Segundo sua doutrina, há vício de competência territorial (*ratione loci*) quando a autoridade intervém em âmbito territorial cuja competência impositiva é deferida a outra autoridade, porém da mesma classe. Há violação de

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

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

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

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

*competência objetiva (ratione materiae) quando a autoridade pratica uma ação, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade.*

*Disto se deflui que a incompetência do sujeito produtor do lançamento tributário é fruto da inobservância de normas correspondentes ao direito formal, pois também cuida do processo gerativo da norma individual e concreta.*

*Por outro lado, quando nos referimos ao que entendemos como “requisitos procedimentais”, registre-se que os consideramos como fatos jurídicos que, por imposição normativa, produzem efeitos jurídicos, e se revelam pressupostos essenciais para a expedição da norma individual e concreta de imposição tributária. Eurico Marcos Diniz de Santi fala em procedimento, e o conceitua como “a solenidade jurídica prevista para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente, para edição do ato-norma de lançamento tributário”.*

***Em verdade, seja adotando a nomenclatura “requisitos procedimentais”, seja utilizando a expressão “procedimento”, é importante salientar que, para a confecção do ato administrativo de lançamento tributário, há normas jurídicas estabelecedoras de condutas prévias voltadas para o modo como o agente competente deve verificar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, identificar os termos da relação jurídica e como se deve operar a formalização da prescrição normativa.***

*Assim, sem olvidar das particularidades concernentes à natureza jurídica do lançamento tributário como ato privativo da Administração, conclui-se que o aspecto de vinculação reporta-se ao procedimento (ato-fato) e não ao produto (ato-norma). Nos tempos modernos, as garantias dos cidadãos deixaram de vincular-se aos fins dos atos, mas, sobretudo, à maneira pela qual o Estado age. É o que se revela como atual tendência à 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 invalidade (nulidade e anulação) verificável por força de inobservância de normas de direito formal e de direito material, sem prejuízo de outras hipóteses que se possam constatar no caso concreto. Confira-se:*

*“Art. 18. São nulos:*

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

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

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

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

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

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

*Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>6</sup> observa que o lançamento é forma em relação à regra matriz de incidência, mas, quando nos voltamos para a norma de invalidação, a norma individual e concreta é matéria. Com isso, a partir da visão dinâmica do direito, esse jurista assinala a relação existente entre os conceitos de forma e matéria com o processo de positivação normativa. Sob outro enfoque do direito, o estático, verifica que há normas*

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

*disciplinadoras de aspectos materiais e outras prescritivas do modo como as demais devem ser produzidas de maneira válida. As primeiras seriam aquelas a que denominamos normas de conteúdo, reguladoras de aspectos substanciais da norma individual e concreta de imposição tributária, e as segundas, normas de direito formal<sup>7</sup>.*

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

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

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

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

*Por tudo quanto foi exposto até este momento, constata-se que, para que seja aplicado o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, o lançamento de ofício deve ter sido anulado em razão da presença de vício formal, que não se confunde com vício material.*

*Há o vício formal quando a autoridade competente não atende aos pressupostos próprios formais para a realização do ato de lançar ou para o trâmite do processo. Pressupostos formais, por sua vez, são os procedimentos, é a forma adjetiva “com que o processo se realiza em cada caso concreto” (THEODORO, Humberto, Jr. Curso de Direito Processual Civil. Volume I. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro).*

*Há o vício material, por sua vez, segundo Marcelo Abdalla, quando se tem o “erro quanto ao objeto do lançamento”. O objeto do lançamento tributário corresponde ao apontamento preciso do fato que faz gerar a exigência tributária, a determinação da matéria tributável, a apuração do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, consoante a previsão do artigo 142 do CTN.*

*Ou, ainda, como pontuou a Dra. Cláudia Magalhães Guerra: Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade.*

*O jurista Ives Gandra da Silva Martins apresentou seu entendimento sobre a matéria da seguinte maneira, verbis:*

*“(…) Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo 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 procedimentos reservados ao*

<sup>7</sup> Para melhor compreensão dos efeitos decorrentes da classificação das regras jurídicas introdutórias de direito material e direito formal consideramos mais adequada sua análise sob o aspecto dinâmico, pois, como se sabe, o processo de positivação do direito se dá, inexoravelmente, com a aplicação e incidência de ambas as normas (de conteúdo e de forma), realizada mediante uma atividade de vai-e-vem constante. Concordamos, portanto, com Eurico Marcos Diniz de SANTI ao afirmar: “Importa notar, sob o enfoque da primeira visão, que direito formal e material se unem na realização de um único ato de aplicação do direito. No processo legislativo, por exemplo, estão presentes concomitantemente as normas constitucionais que disciplinam a forma do processo legislativo, bem como as normas constitucionais que delimitam o conteúdo da lei, definindo a competência material de cada ente tributante, de maneira que a lei é o resultado da aplicação da competência formal e da competência material” (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 124).

*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.”*

*Como vimos pela transcrição do relatório e do voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no CJF nº 0088-12/09, no Auto de Infração nº 206844.0002/07-9, anteriormente lavrado e julgado NULO pelo CONSEF, foi detectada a presença de diversos equívocos cometidos pelo autuante no que se refere à metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, que não guardou consonância com a previsão legal, além de não ter ficado claro como os agentes fazendários obtiveram determinados valores inseridos nos papéis de trabalho.*

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

*Mutatis mutandis*, com base nas assertivas acima expostas, por entender que o lançamento não está eivado somente de meros erros formais passíveis de correção, mas erros materiais ligados à metodologia da apuração da base de cálculo do ICMS, que só podem ser extirpados mediante novo lançamento, entendo correto o julgamento de piso pela nulidade da infração, divergindo do voto condutor desta 2ª CJF.

Ademais, as infrações 6 e 7 são infrações de mesma natureza que não podem ter julgamentos distintos, sob pena de macular a lógica jurídica no presente lançamento.

Por fim, cura apontar que a realização de outra diligência no intuito de que sejam elaborados novos demonstrativos de débito da infração 7, não será apenas uma providência para debelar uma irregularidade formal, que normalmente é permitido no curso do procedimento fiscal, mas se consubstanciará em uma nova fiscalização, pois será erigida com base em novas premissas que não foram originalmente consideradas, tal qual, a destinação da mercadoria.

*Ex positis*, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão de piso que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração original.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para **ANULAR** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº **206898.0232/12-0**, lavrado contra **COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA AGRICULTURA FAMILIAR DO ESTADO DA BAHIA**, devendo os autos retornarem à 1ª Instância para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

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