

PROCESSO - A. I. Nº 206948.0001/14-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDOS - DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0202-02/14
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 18.12.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0376-12/14

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Restou comprovado que a razão da decretação da nulidade do Auto de Infração anteriormente lavrado decorrera de erros na determinação do fato gerador da exigência tributária e na apuração do montante devido. Tais vícios possuem natureza material, e não formal, portanto, incide a regra do art. 173, inc. I, do CTN, que estabelece que o direito de constituir o crédito tributário se esgota em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. No caso concreto, os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2007 a 2008. Como o presente lançamento de ofício foi lavrado em 21/03/2014, consumou-se a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que, em Decisão unânime, julgou improcedente o Auto de Infração em referência, o qual fora lavrado em 21/03/2014, objetivando reclamar ICMS no valor total de R\$49.949,44, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

01 – 04.05.08 – *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (2007), sendo exigido o imposto no valor de R\$83,18 e aplicada a multa de 60%. (docs. fls.22 a 56).*

02 – 04.05.09 – *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, em sua escrita, de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2007 a 2008), sendo exigido o imposto no valor de R\$49.866,26 e aplicada a multa de 60%. (docs. fls.22 a 56).*

Consta no campo destinado a "Descrição dos Fatos" do Auto de Infração a seguinte observação: "Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada. A presente Ação Fiscal foi executada

visando o refazimento do Auto de Infração 206948.0007/12-6, cópia anexa ao Relatório de Fiscalização, em face do resultado pela nulidade da Infração 02 do referido AI, nos termos do Acórdão JJF N° 0094-05/13, da 5ª JJF, ratificada pelo Acórdão CJF N° 0416-11/13 da 1ª CJF, cópias também anexas ao Relatório da Fiscalização".

Diante da informação supra, transcrevo as infrações 1 e 2 constantes no Auto de Infração acima citado, sendo a infração 1 julgada procedente em parte e a infração 2 julgada nula:

INFRAÇÃO 1 – *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado o valor de R\$144.963,43 acrescido da multa de 70%, III.*

INFRAÇÃO 2 – *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, sendo lançado o valor de R\$34.643,44 acrescido da multa de 60%, II, "d".*

A 2ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto a seguir reproduzido:

Pelo que consta na inicial, a exigência fiscal foi apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, referente aos exercícios de 2007 e 2008, cujas infrações imputadas ao sujeito passivo dizem respeito a aquisição de mercadorias de terceiro, enquadradas no regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, sendo exigido o imposto Normal e Substituído.

O Auto de Infração em epígrafe trata de refazimento da ação fiscal atinente ao Auto de Infração nº 206948.0007/12-6, o qual foi julgado Procedente em parte pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal por meio do Acórdão JJF nº 0094-05/13, e posteriormente, Acórdão CJF nº 0416-11/13 da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal foi negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

Transcrevo parte do aludido voto da primeira instância julgadora, a saber:

(....)

Chamo a atenção pro fato de que o demonstrativo de débito da omissão entradas de 2007 na infração 1, apresenta um total de R\$107.463,50 mas foi lançado valor inferior no Auto de Infração R\$107.380,32 devendo ser renovada a ação fiscal para lançamento da diferença. Nesta mesma infração, no exercício de 2008, foi feita uma inversão com a infração 2, sendo lançado erroneamente o valor de R\$37.583,11, em vez de R\$25.661,81. Assim, fica julgado procedente, devendo ser corrigido o lançamento para R\$133.042,13, conforme tabela abaixo. Infração procedente em parte.

INFRAÇÃO 1	VALOR
31/12/2007	107.380,32
31/12/2008	25.661,81
TOTAL	133.042,13

Na infração 2, conforme demonstrativos, trata das mercadorias com MVA de 40% (lâmpadas), azulejo (39%) e esmalte sintético (35%) e à fl. 230, na informação fiscal, o autuante explica que utilizou uniformemente a MVA de 35% para todos os produtos, alegando dificuldades de se atribuir individualmente a MVA para centenas de produtos e que tal procedimento é benéfico ao contribuinte, não havendo pois, razão para que ele conteste o cálculo.

O princípio basilar do processo administrativo fiscal é o da verdade material, que não pode ser mitigado em favor do fisco, tão pouco em favor do contribuinte ou autuante, que alega dificuldades operacionais para execução do cálculo.

Face ao exposto, voto pela nulidade da infração 2, recomendando à INFRAZ de origem a renovação da ação fiscal, aplicando-se todas as MVA pertinentes às mercadorias que constam no demonstrativo de débito, e lançando-se a diferença da infração 1 no exercício de 2007.

Portanto, pelo que se vê, a renovação da ação fiscal foi para que fosse efetuado o lançamento do débito no valor de R\$83,18 (R\$107.463,50 – R\$107.380,32), referente a omissão de entradas no ano de 2007. No tocante a infração relativa a falta de antecipação tributária, em virtude da constatação no exercício de 2008, de que foi feita uma inversão, sendo lançado erroneamente o valor de R\$37.583,11, em vez de R\$25.661,81, o orientação foi no sentido de efetuar o lançamento do valor de R\$11.921,30.

Examinando o demonstrativo de débito à fl.01 dos autos, constato que foi feito corretamente o lançamento no valor de R\$83,18. Já no caso da infração 02, o autuante efetuou o lançamento dos valores de R\$39.857,34 e R\$10.008,92, relativos aos exercícios de 2007 e 2008.

Considerando que o exercício de 2008 não foi objeto do pedido de renovação da ação fiscal, inclusive já tinha sido fiscalizado na ação que resultou no AI nº 206948.0007/12-6, não há nos autos qualquer justificativa para este novo lançamento. Isto por si só ensejaria a anulação do referido valor.

Contudo, analisando a questão relacionada com a alegação defensiva de que os exercícios de 2007 e 2008 já haviam sido atingidos pela decadência, verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0030-13/13, da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e a quase total literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Assim, verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão acima citado (Decisão unânime), cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, in verbis:

VOTO

Analizando a preliminar de decadência arguída pelo recorrente, inicialmente ressalto que o Auto de Infração em epígrafe trata de refazimento da ação fiscal atinente ao Auto de Infração nº 017585.0711/03-5, declarado nulo por meio do Acórdão CJF nº 0368-12/04. Nesse refazimento da ação fiscal, foi considerado que a contagem do prazo decadencial se fazia nos termos do art. 173, inc. II, do CTN, isto é, no prazo de cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a Decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior.

Ao dispor sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o art. 173, I e II, do CTN – o art. 107-A, I e II, do COTEB possui idêntica redação – assim dispõe:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Dessa forma, para que seja aplicado o disposto no inciso II do artigo 173 do CTN, é necessário que o Auto de Infração anterior tenha sido declarado nulo por vício formal. Para uma melhor distinção entre os vícios formais e materiais, peça vênia para transcrever a seguir trecho do voto proferido na Primeira Câmara deste CONSEF, no Acórdão CJF Nº 0341-11/11, pela ilustre Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa:

[...]

“Pelo 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, à determinação da matéria tributável, à apuração do montante do tributo devido e à 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.”

[...]

Visando verificar qual o tipo de vício que maculava o Auto de Infração nº 017585.0711/03-5, passo a analisar o Acórdão CJF nº 0368-12/04 e, de pronto, verifico que a nulidade foi decretada em razão de ter sido o imposto exigido com base em presunção de ocorrência de operações de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, situação inaplicável aos postos revendedores de combustíveis. Dessa forma, concluo que a nulidade foi decretada em decorrência de erro material, pois tratava de erro no “apontamento preciso do fato que fez gerar a exigência tributária” e também na “apuração do montante do tributo devido”.

Uma vez que o Auto de Infração anteriormente lavrado fora julgado nulo em razão de vício material, a

contagem do prazo decadencial não se faz nos termos do art. 173, inc. II, do CTN – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado –, mas sim de acordo como o inciso I desse citado artigo, isto é: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Os fatos geradores de que trata o Auto de Infração em epígrafe são referentes aos exercícios de 1999 a 2003. Tendo em vista que o Auto de Infração só foi lavrado em 19/11/09, a decadência do direito de constituição do crédito tributário já tinha se consumado, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, e do artigo 107-A, inciso I, do COTEB. Dessa forma, impõe-se a reforma da Decisão recorrida, para que seja decretada a improcedência do Auto de Infração.

Nestas circunstâncias, concluo que está caracterizado neste processo um vício que macula todo o lançamento tributário, por vício material, além do fato de que por se referir aos exercícios de 2007 e 2008, e o Auto de Infração ter sido lavrado em 21/03/2014, ocorreu a decadência de o direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública Estadual.

Quanto às demais preliminares argüidos na defesa, diante do acima alinhado, torna-se desnecessário apreciá-las.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Diante da Decisão supra, a 2^a JJF recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Cientificado da Decisão supra, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, fls. 107 a 118, através do qual volta a registrar a falta de entrega pelo autuante dos demonstrativos que deram causa a autuação e requer a manutenção da Decisão de 1^a Instância que julgou Improcedente o Auto de Infração.

VOTO

Conforme se verifica na inicial, o Auto de Infração sob análise foi expedido, nas palavras do próprio autuante, "...visando o refazimento do Auto de Infração 206948.0007/12-6, cópia anexa ao Relatório de Fiscalização, em face do resultado pela nulidade da Infração 02 do referido AI..." .

Isto posto, tem-se que a Decisão da 5^o JJF, datada de 18/06/13, recomendou que em relação a infração 1 do A. I. nº 206948.0007/12-6 fosse renovada a ação fiscal "para lançar a diferença de R\$83,18" referente ao exercício de 2007. Já em relação a infração 2, julgada nula, em razão do autuante haver utilizado uniformemente a MVA de 35% para todos os produtos envolvidos na autuação, desconsiderando a aplicação de MVA com percentuais distintos para outros produtos, a exemplo de Lâmpadas, azulejo, tintas, etc., situação este que refletiu diretamente na fixação do valor da base de cálculo. Foi recomendada a renovação da ação fiscal.

A presente autuação ocorreu em 21/03/14 para exigir imposto que foi lançado a menos no valor de R\$83,18, por responsabilidade solidária, exercício de 2007, infração 1, enquanto que para a segunda infração, foi lançado um valor total de R\$49.866,26 quando no auto anterior constava a quantia total de R\$34.643,44.

Faço as considerações acima, inicialmente, para destacar as seguintes situações fáticas: ambas as infrações não se revestem em refazimento de ação fiscal, visto que, para a primeira infração foi lançado uma quantia complementar e inexistente no lançamento anterior, enquanto que a segunda infração, indica valores superiores aos constantes do auto anterior.

Portanto, à época da autuação, 21/03/14, já havia decaído o direito da Fazenda Pública em lançar crédito tributário para o exercício de 2007, em ambas as infrações.

Já em relação ao exercício de 2008, apesar de haver a recomendação para a renovação do procedimento fiscal, o fato que motivou a nulidade foi de natureza material (base de cálculo), portanto, impossível a aplicação da regra contida no Art. 173, II do CTN, que contempla questões de anulação por vício formal.

Aliás, a este respeito, extraio excerto do Voto proferido pela Cons. Denise Mara Andrade Barbosa, proferido em recente Decisão desta 2ª Câmara de Julgamento (ACÓRDÃO CJF N° 0354-12/14), que enfoca e explica, de forma didática e brilhante, esta questão:

*"Ficou óbvio, a meu ver, que a infração 2 do Auto de Infração anterior foi julgada nula pela constatação de existência de **vício material**, concernente à incerteza quanto ao montante da dívida tributária, a qual é constituída pelo valor do tributo e pela penalidade relativa ao descumprimento de obrigação tributária, desde que haja previsão legal para a sua incidência. A natureza **material** da nulidade declarada no Auto de Infração anterior se consolida quando se verifica que o valor total do crédito tributário lançado no presente Auto de Infração (isto é, a dívida tributária) é diferente daquele exigido no lançamento tributário anterior, o que não aconteceria se o vício determinante da nulidade da autuação fosse de natureza formal."*

*Na verdade, o presente lançamento tributário é decorrente de uma **nova ação fiscal** e não da renovação do procedimento fiscal anteriormente realizado, como indicado pela agente fazendária.*

(...)

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".

Desta maneira, sendo de natureza material o vício que maculou o lançamento indicado na infração 2 do Auto de Infração anterior, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, ou seja, até o dia 31/12/2013, no que concerne aos fatos geradores do exercício de 2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 21/03/2014, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, outra solução não resta a não ser confirmar a Decisão recorrida, pela insubsistência da autuação.

Ressalto, por último, que, apesar de tanto a 5ª Junta de Julgamento Fiscal quanto a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal terem recomendado a renovação do procedimento (Acórdãos JJF nº 0094-05/13 e CJF nº 0416-11/13), tal fato não é suficiente para alterar a norma de decadência constante do Código Tributário Nacional, daí porque se deve atentar, em caso de renovação, para o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, quando a nulidade tenha sido decretada em face de vício material.

Ante todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, confirmando a Decisão de primeiro grau.

Quanto ao Recurso Voluntário, por absoluta falta de interesse recursal, vez que o Auto de Infração nº 206948.0001/14-4 foi julgado totalmente improcedente, voto pelo seu Não Conhecimento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO CONHECER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206948.0001/14-4**, lavrado contra **DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

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