

**A. I. Nº** - 269283.0046/15-2  
**AUTUADO** - CORALMAQ COMERCIAL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - DILSON MILTON DA SILVEIRA FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/05/2016

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0060-01/16**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E INSEGURANÇA QUANTO A INFRAÇÃO. Refeita a ação fiscal havida no Auto de Infração nº 206845.0022/11-0, e crédito tributário, no valor de R\$86.287,72, considerado nula, através do Acórdão CJF nº 0083-13/12. O lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, porém, com o direito material devidamente qualificado. O órgão julgador administrativo decidirá pela nulidade do lançamento por vício formal do lançamento, restabelecendo o prazo decadencial ao sujeito ativo, nos termos do artigo 173, II, do CTN, quando, nos autos do processo, ficarem comprovados o fato gerador da exigência, a obrigação tributária correlata e o descumprimento pela autoridade fiscal de formalidades indispensáveis à quantificação do montante devido pelo sujeito passivo. O novo Auto de Infração lavrado em 29/09/2015, apesar de se reportar a fatos ocorridos nos mesmos exercícios 2006/2009, não anuncia a mesma obrigação tributária, constituindo crédito tributário diverso, que totalizou R\$33.135,15, após a revisão nos procedimentos originalmente adotados e a exclusão de itens cobrados na inicial. Tais fatos, não se sujeitam ao prazo especial do 173, II, do CTN; estão alcançados pelo instituto da decadência e não poderão mais ser exigido pela Fazenda Pública Estadual, pelo decurso do prazo de 5 anos. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/09/2015 e exige ICMS no valor de R\$33.135,15, em razão das irregularidades a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 1** - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada através de levantamento quantitativo de estoque em regime fechado, nos exercícios fiscais de 2006 e 2007. Valor R\$19.455,51. Multas de 70%.

**INFRAÇÃO 2** - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no mesmo exercício.

Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada pelas diferenças tanto nas entradas quanto nas saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior valor – a das entradas – 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 realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, apurado através de levantamento quantitativo de estoque em regime fechado, nos exercícios fiscais de 2008 e 2009. Valor R\$11.365,07. Multas de 70%.

INFRAÇÃO 3 - 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 terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios fechados de 2008 e 2009. Valor R\$720,99.

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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. Consta ainda; Falta de recolhimento, na qualidade de responsável solidário, do imposto decorrente de aquisições de mercadorias sem nota fiscal e sem a respectiva escrituração, sujeitas ao regime de ST, apurado através de levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios 2008 e 2009. Valor R\$1.593,58. Multa de 70%.

O sujeito passivo apresenta razões (fls. 181 a 202). Preliminarmente, consigna que o caso em concreto padece de latente impossibilidade de exigência do crédito, tendo em vista que o mesmo encontra-se prescrito, face a decadência (art. 173, CTN). Diz que a Fazenda Pública perde o direito de exigir o crédito tributário em 5 anos.

Aduz que não se pode conceber que o acórdão que julgou nulo o auto de infração possa designar a realização de novas ações fiscalizatórias referentes ao período de 2006, 2007 e 2008, isso porque tais fiscalizações já se encontra afetadas pela decadência, não podendo, à vontade da administração pública, prevalecer sobre os ditames legais.

Pede a declaração de nulidade de tais lançamentos, devendo ser aplicada a prescrição constante no inciso I do artigo 173, sendo certo que os mesmos se encontram prescritos. Insiste que quem deu causa à nulidade foi a própria administração pública e não o contribuinte, devendo, portanto os agentes que realizaram as fiscalizações responderem pelas conseqüências dos atos produzidos, sendo certo que o desrespeito à estrita legalidade gerou a declaração do ato como se nunca antes tivesse sido praticado, tendo nesse período transcorrido o prazo decadencial.

Diz que houve erro de direito por parte da fiscalização ao negar ao contribuinte o direito de se defender de possíveis enganos de interpretação; que não é razoável atribuir classificação de descumprimento de mera formalidade a um ato que, em verdade, desrespeitou um direito fundamental constitucional; que não se pode compensar a “crise econômica” com arbítrio e ônus tributário e que erros funcionais devem ser enfrentados pela administração pública. Pede decisão “correta e justa” do órgão julgador.

Endossa seu entendimento na doutrina de Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Nogueira.

Discorre sobre o inciso II do artigo 173 do CTN; o artigo 156, inciso V e IX, sobre a extinção do crédito tributário, aduzindo que o artigo 149 do CTN trás as hipóteses de revisão dos lançamentos tributários.

Discorre sobre a aplicação de multas com efeito de confisco, aduzindo que a multa no percentual de 70% caracteriza inequívoco efeito confiscatório (artigo 150, IV da Constituição Federal). Sublinha que a multa do auto de infração não é nem proporcional nem razoável, vez que ela lapida o patrimônio do contribuinte, constituindo assim um verdadeiro confisco, atentatório à idéia da justiça tributária, do Estado Democrático de Direito, o que torna, por conseguinte, inconstitucional a multa imposta pela ação fiscalizadora. Transcreve trechos de decisões jurisprudenciais.

No mérito, diz que a infração 1 foi fruto de lamentável engano. Explica que no ano do exercício dessa infração, o sistema SINTEGRA dava seus passos iniciais, sendo um período em que até os profissionais técnicos habilitados para tratar do sistema ainda não tinham adquirido a expertise completa. Diz que houve um erro de preenchimento no sistema, fazendo com que o produto parece mais de um, quando na verdade tratava-se de apenas um produto.

Diz que, quando da compra da mercadoria a mesma foi registrada com o nome do certo produto, contudo, quando a mercadoria foi vendida, o funcionário registrou-a com um nome que não era absolutamente idêntico ao anterior, suprimindo alguns caracteres, como por exemplo ilustrativo, a mercadoria entrou com o nome “L.O liquido AB”, e no momento da saída o funcionário registrou apenas como o nome “ liquido AB”. Diante disto, a autoridade fiscalizadora acreditou que se tratava de dois produtos, imputando ao contribuinte tributo por omissão de saída de mercadoria que jamais existiu. Pede que a infração seja julgada improcedente.

Para as infrações 2, 3 e 4 reitera os mesmos argumentos, de que houve erro no preenchimento do sistema, que o produto, no momento da compra, entrou e foi registrado com o nome completo, contudo, quando foi vendido, o funcionário preencheu o sistema com um outro nome, que embora correspondesse ao produto da entrada, não estava fielmente descrito. Diz que houve apenas uma interpretação errada sob a ótica da autoridade fiscalizadora e não houve qualquer omissão de receita, bem como, não houve qualquer compra de mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

Pede que o Auto de Infração seja remetido para a ASTEC, oportunizando a retificação parcial dos dados no sistema, como o preenchimento das informações condizentes com a realidade.

Admite que houve responsabilidade recíproca entre o contribuinte e a autoridade fiscal, isso porque, se por um lado, o sistema do contribuinte foi preenchido de maneira parcialmente equivocada, por outro lado, o fisco se precipitou ao autuar a empresa sem fazer uma análise detalhada da documentação e justificativas apresentadas pelo contribuinte, sendo que se tivesse agido com a devida cautela, típica das questões tributárias, teria evitado os prejuízos causados ao contribuinte e o dispêndio do erário.

Requer a produção de provas e diligência à ASTEC, assim como juntada posterior de documento e levantamento de planilha pelo amplo direito de defesa e da busca pelos agentes públicos da verdade real. Reitera os pedidos já formulados, além da redução de multa para o percentual de 30%, caso a autuação seja considerada.

A Informação Fiscal foi prestada pelo Auditor, responsável pela ação (fls. 209/210). Contesta a alegação do autuado sobre a decadência, contra argumentando que aplicou o art. 173, II, estando a autuação perfeitamente amparada na legislação.

Com relação ao argumento defensivo de que houve erro na codificação de alguns itens dos seus estoques, diz que o autuado não apresentou qualquer prova, nesse sentido, demonstrativos, planilhas. Afirma que na presente autuação, revisou os procedimentos adotados na autuação original, encontrando basicamente as mesmas diferenças de omissão de mercadorias. Completa que alguns poucos itens que apresentavam problemas de codificação e que poderiam ensejar dúvidas por parte do autuado foram excluídas, nesse presente PAF.

Pede a procedência total da exigência.

É o relatório.

## VOTO

O lançamento de ofício em debate trata das infrações descritas e relatadas na inicial, relativamente à falta de recolhimento de ICMS apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, ocorrido nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009. O valor do crédito tributário totaliza R\$33.135,15.

Conforme anunciado nos autos, o presente Auto de Infração se incumbiu do refazimento da ação fiscal em relação ao Auto de Infração nº 206845.0022/11-0, anulado pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal desse CONSEF, através do Acórdão CJF Nº 0083-13/12, que manteve a decisão de primeira instância (Acórdão 2ª JJF nº 0064-02/12), não dando provimento ao Recurso de Ofício, manejado em atendimento ao art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, sob o fundamento de inobservância do devido processo legal e insegurança quanto às infrações.

Para consubstanciar as exigências, o preposto do Fisco juntou aos autos cópias de documentos da escrituração fiscal do autuado, os vários demonstrativos da auditoria de estoques, primeira e última folha (fls. 07/174)) e integralmente, na mídia CD (fl. 179).

O autuado, nas razões, alegou que a exigência do crédito tributário se encontra prescrita, face a decadência (art. 173, CTN); que houve erro de direito da parte da fiscalização; que a multa de 70% caracteriza efeito confiscatório (artigo 150, IV da Constituição Federal); no mérito, questiona que cadastrou o produto com um código e quando da sua venda foi registrado com outro nome (código). Pede diligência pela ASTEC e, sendo o caso, redução da multa para 30%.

O Auditor Fiscal contestou a alegação de decadência, uma vez que aplicou o art. 173, II. Diz que o autuado não apresenta prova de erro nos códigos dos produtos; que revisou os procedimentos adotados em relação à autuação original, excluindo os itens que apresentavam problemas de codificação e que poderiam ensejar dúvidas.

Examinando as peças que compõem a lide, verifico, preliminarmente, que o processo administrativo correspondente ao novo lançamento deveria vir instruído com cópia dos autos relativos ao lançamento anterior, no sentido de assegurar a ampla defesa e o contraditório. Na sequência, indefiro o pedido de diligência, uma vez que os elementos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção (art. 147, I, RPAF BA); as multas exigidas têm previsão na Lei nº 7.014/96; a alegação de erro de direito e da ocorrência da decadência serão apreciadas nas linhas seguintes.

O Acórdão da Segunda Instância (CJF Nº 0083-13/12) proferido em 28 de novembro de 2012, que determinou a nulidade da autuação, recomendando uma nova ação fiscal, definiu que houve inobservância do devido processo legal (desrespeito ao prazo da intimação para corrigir os arquivos magnéticos) e também insegurança quando a infração (apuração da omissão de saída de mercadorias tributadas com a utilização de arquivos com divergências).

Nesse sentido, não é compreensível, como afirmou o agente do Fisco, que a 3ª câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, tendo julgado nulo o Auto de Infração nº 206845.0022/11-0, por irregularidade de caráter formal, possibilitou a aplicação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional - CTN, estando a autuação perfeitamente amparada na legislação.

O inciso II do art. 173 do CTN disciplina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados *"da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"*. Diz a norma que da data da decisão definitiva (administrativa ou judicial), que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento.

Cabível assinalar que o Auto de Infração anterior foi lavrado em 26/10/2011 (créditos tributários

no valor de R\$86.287,72). O autuado o impugnou, no prazo legal, nos termos do art. 151, III, do CTN, suspendendo sua exigibilidade; após julgamento de 1ª Instância administrativa, em grau de recurso, o órgão julgador de 2ª instância proferiu decisão definitiva no dia 28 de novembro de 2012, anulando a exigência e determinou o retorno dos autos para se refazer o Auto de Infração.

O Fisco, segundo o art. 173, II, do CTN, terá então mais cinco anos, a contar da decisão definitiva do órgão julgador (28.11.2012), para constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores dos exercícios de 2006 a 2009, ou seja, até a data de 28 de novembro de 2017.

É importante observar que a aplicação desse dispositivo, a determinação do início do prazo decadencial para o novo lançamento, é bastante específica, limitando-se à anulação definitiva do lançamento e, tão-somente, por "vício formal".

Observa-se que a determinação do início do prazo decadencial para o novo lançamento, descrito no art. 173, II, do CTN, resume-se em saber se a anulação do lançamento, em decisão definitiva, foi por vício formal ou não. E o que seria, então, um vício de forma?

No lugar de uma resposta estanque, pronta ou definitiva, farei a seguinte construção.

Não obstante o informalismo viger entre os princípios do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia (art. 2º do RPAF BA), seu significado é que, como regra geral, os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente a exigir; a forma não deve imperar, tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio. A forma e a formalidade, no direito administrativo, são importantes como meios de controle da Administração Pública e proteção do administrado. Porém, não se deve exagerar no formalismo.

Conforme ensina a professora Maria Silvia Zanella Di Pietro, autoridade no assunto, *"a forma, como um dos elementos do ato administrativo (competência, objeto, forma, motivo e finalidade), pode ser entendida em relação ao próprio ato (a maneira como o ato se exterioriza; pode ter a forma escrita, verbal, ter a forma de decreto, de resolução, de portaria) ou a forma pode ser entendida como formalidade que cerca a prática do ato: aquilo que vem antes, aquilo que vem depois, a publicação, a motivação, o direito de defesa; abrange as formalidades essenciais à validade do ato. No caso de expressa desobediência à forma ou na falta de formalidade essencial, o ato poderá ser invalidado"*.

Tanto é assim, que o artigo 2º da lei de ação popular (Lei nº 4.717/65), ao tratar a questão, estabelece que o vício de forma consiste na omissão ou na observância, incompleta ou irregular, de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.

Particularmente, no caso do direito tributário, apesar das críticas que tecem grandes mestres do direito tributário, a exemplo do prof. Ruy Barbosa Nogueira, Luciano Amaro, Ives Gandra da Silva Martins, ao disposto no inciso II do art. 173, objeto da presente discussão, por estabelecer verdadeiro caso de interrupção ao prazo decadencial, premiando a imperícia, a negligência ou a omissão estatal, estendendo o prazo da decadência, entendo que o pensamento do legislador foi, conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo, preservar, com o prazo suplementar, a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado.

Diante desses pressupostos, pode-se afirmar que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura, encontrando-se, porém, o direito material devidamente qualificado.

Nesse sentido, o órgão de julgamento administrativo deve decidir pela nulidade, por vício formal, do lançamento, de modo a restabelecer prazo decadencial ao sujeito ativo, nos termos do artigo 173, II, do CTN, quando, nos autos do processo, ficarem comprovados o fato gerador da exigência, isto é, a obrigação tributária correlata e o descumprimento pela autoridade fiscal de formalidades indispensáveis à quantificação do montante devido pelo sujeito passivo.

Não é, contudo, o que se observa, no caso em concreto. Desde a decisão em primeira instância (Acórdão 2ª JF nº 0064-02/12), confirmada, em seguida, no Acórdão CJF nº 0083-13/12, não restou comprovado o fato gerador, a exigência e o seu montante, uma vez que os arquivos magnéticos, utilizados na auditoria de estoque, continham defeitos que acabaram por criar insegurança com relação ao resultado do levantamento quantitativo por espécie de mercadoria. O fundamento da nulidade ocorreu, em face de o órgão de julgamento não ter conseguido verificar se a quantificação do crédito reclamado está consentânea com a lei que rege a espécie. Não se trata, claramente, de um vício formal, capaz de atrair a aplicação do art. 173, II, CTN.

A autuação original foi considerada nula, tendo em vista que o respectivo Auto de Infração foi lavrado antes do prazo concedido ao contribuinte para ajustes nos seus arquivos magnéticos e também porque a apuração dos valores supostamente devidos fora feita com a utilização desses arquivos com divergências, o que tornou inseguras as infrações imputadas.

Vale ainda observar que a lavratura do novo Auto de Infração (nº 269283.0046/15-2) por servidor fiscal diverso daquele responsável pelo ato declarado nulo (nº 206845.0022/11-0), não constitui vício ou erro, uma vez que a competência para exarar o lançamento provém de um direito-dever individual homogêneo, que, além de ser passível de individualização a determinado agente público, decorre da origem comum da ocupação do cargo público de Auditor Fiscal.

O artigo 173, II, do CTN, ao estabelecer hipótese de devolução de prazo decadencial à Fazenda Pública, supõe que o vício formal resida na fase constitutiva do lançamento que anuncie uma obrigação tributária certa, conhecida pelos sujeitos ativo e passivo; o lançamento resultante da aplicação do artigo 173, II, do CTN vincula-se aos motivos determinantes do lançamento primitivo.

Verifico, no caso em concreto, que o Auto de Infração anterior foi lavrado em 26/10/2011, constituindo crédito tributário no valor de R\$86.287,72; sua nulidade foi confirmada através do Acórdão CJF nº 0083-13/12, decisão proferida em 28/11/12. O novo procedimento fiscal, lavrado em 29/09/2015, apesar de se reportar a fatos ocorridos nos mesmos exercícios 2006/2009, não anuncia a mesma obrigação tributária, constituindo crédito tributário diverso, que totalizou R\$33.135,15, após a revisão nos procedimentos originalmente adotados e a exclusão de itens cobrados no Auto de Infração anterior.

Dessa forma, o lançamento de ofício, manejado através do Auto de Infração nº 269283.0046/15-2, lavrado em 29.09.2015, contempla fatos geradores ocorridos nos anos de 2006 a 2009, já alcançados pelo instituto da decadência e não poderá mais ser exigido pela Fazenda Pública estadual, pelo decurso do prazo de 5 anos.

O meu voto é pela NULIDADE do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269283.0046/15-2**, lavrado contra **CORALMAQ COMERCIAL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR