

| | |
|------------|---|
| PROCESSO | - A. I. N° 207140.0008/19-0 |
| RECORRENTE | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECORRIDO | - OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. |
| RECURSO | - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0078-01/20-VD |
| ORIGEM | - IFEP INDÚSTRIA |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 12/04/2021 |

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0049-12/21-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA. Não há razão para se decidir pela nulidade em relação à parte da autuação em que a descrição da infração efetivamente reflete o motivo da exigência, qual seja, o imposto recolhido a menor, em razão da utilização do benefício nas aquisições de mercadorias posteriormente revendidas. Nulidade da decisão de 1º grau. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), em face do Acórdão em epígrafe, de sua própria lavra, que concluirá pela Nulidade da autuação, ao reconhecer que o roteiro de auditoria empreendido pelo Autuante não era compatível com a conclusão a que chegou. A acusação, portanto, padeceria de vício, por não conter elementos suficientes para sua determinação, com segurança.

O Autuado, ora Recorrido, se viu com isso desonerado ao tempo da prolação da decisão do montante de R\$3.004.915,97 (fl. 128).

O Auto de Infração fora lavrado em 18/12/2019 e notificado ao Autuado em 20/12/2019. A única acusação de que o mesmo cuida, atinente aos períodos de apuração de mar/2016, jul/2016, set/2016, out/2016, jan/2018, fev/2018, abr/2018, mai/2018, jun/2018, ago/2018 e out/2018, foi a seguinte:

Infração 01 – 03.08.05. Recolhimento a menor o ICMS em razão do uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento.

O contribuinte deixou de excluir do saldo devedor, passivo do incentivo fiscal o valor do ICMS devido relativo às operações de saídas de mercadorias destinadas a empresa interdependente que foram, posteriormente, comercializadas em operações de exportação para o exterior. (...) Enquadramento Legal: Artigos 37 e 38 da Lei 7.014/96 C/C art. 1º do Decreto nº 8.205/02. Multa Aplicada: Art. 42, inciso IV, alínea “j” da Lei nº 7.014/96.

O Autuado se defendeu (fls. 71 a 91) alegando em síntese:

- a) nulidade do lançamento em razão da precariedade da autuação e descumprimento de requisitos do lançamento tributário, por déficit da fundamentação que não teria sido clara e precisa, desprovida de investigação sobre o cumprimento da legislação e sem comprovação de ilicitudes;
- b) inaplicabilidade das disposições do Decreto nº 8.205/2002 por inobservância dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade;
- c) que as operações referidas pelo Autuante não foram levadas em consideração pela Autuada para fins de cálculo da parcela incentivada do DESENVOLVE, e não fruiu dos benefícios do DESENVOLVE para as operações com empresas interdependentes objeto do presente Auto de Infração, valendo-se a Fiscalização de uma presunção que não se verifica nas circunstâncias concretas;
- d) que não se deve aplicar a multa qualificada (no importe de 100% sobre o valor lançado), dada a

incompleta averiguação dos fatos e a imputação genérica, sem observância da finalidade da multa tributária e sem observância da limitação constitucional presente no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, dentro dos parâmetros da razoabilidade e proporcionalidade.

Requereu, enfim, subsidiariamente aos argumentos defensivos, a realização de diligência fiscal “*no intuito de que seja comprovada a correção da apuração realizada pela Impugnante, tendo em vista a manifesta incorreção dos dados que lastreiam a autuação*”.

Afirmou a 1ª JJF que, com efeito, a autuação padece de nulidade. Não aquelas apontadas pela Autuada, e sim diante do vício da incompatibilidade entre os demonstrativos do Auto de Infração, que o acompanham, e os valores lançados por meio do mesmo, consoante fundamentação a seguir transcrita:

VOTO

O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS decorrente de uso indevido do incentivo fiscal do DESENVOLVE.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração em razão de suposta inexistência de descrição clara e precisa dos fatos. O autuante declara, na descrição dos fatos, que a presente exigência decorre de inclusão indevida de débitos, relativos a saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento, na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Essas operações consistiam em remessas para empresas interdependentes com objetivo posterior de exportação para o exterior, que não poderiam compor o saldo devedor passível de incentivo, nos termos do § 11 do art. 3º do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/02.

Por outro lado, os demonstrativos trazidos aos autos pelo autuante não guardam relação com a acusação fiscal contida na descrição dos fatos. Das fls. 08 a 32 e em CD à fl. 65, o autuante apresenta demonstrativos de auditoria fiscal de apuração do incentivo fiscal dos exercícios de 2016 e 2018, que, comparados com os registros de apuração do ICMS declarados pelo autuado, anexados das fls. 45 a 64, revelam que o saldo devedor passível de incentivo deveria ser menor.

O demonstrativo que guarda relação com o auto de infração, referente às transferências de mercadorias que foram posteriormente exportadas, encontra-se por amostragem às fls. 33 e 34 e no CD à fl. 65. Esse demonstrativo apura o valor do débito do ICMS que deveria ser excluído do desenvolve por referir-se a operações destinadas a empresas interdependentes para posterior exportação para o exterior.

Entretanto, em relação aos meses exigidos no auto de infração, o demonstrativo contém apenas os meses de julho e setembro de 2016 e de agosto e outubro de 2018. O demonstrativo ainda contém cálculos referentes aos meses de agosto de 2016 e de setembro, novembro e dezembro de 2018 que não estão contidos no auto de infração. Dos meses exigidos no auto de infração, estão faltando os demonstrativos referentes aos meses de março e outubro de 2016 e de janeiro, fevereiro, abril, maio e junho de 2018.

Porém, os valores dos débitos que não deveriam ser passíveis de incentivo, segundo os referidos demonstrativos, nos meses de julho e setembro de 2016 e de agosto e outubro de 2018, não coincidiram com os valores exigidos no auto de infração e também não existem quaisquer outros demonstrativos que possam explicar a apuração.

Desse modo, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, sugerindo o refazimento do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

Foi interposto Recurso de Ofício.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 04/12/2020, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 25/01/2021, para julgamento.

VOTO VENCIDO

O Recurso de Ofício é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 9.7.1999 em sua atual redação – RPAF/99), por isso dele conheço.

A lide demanda avaliar se agiu com acerto a 1ª JJF ao enxergar nulidade da Autuação, uma vez que a exposição de seus motivos (a imputação da infração cometida) não se coaduna com a documentação comprobatória da infração. É dizer: o Autuante teria lançado valores a título de ICMS omitido por descumprimento da legislação do DESENVOLVE, valores esses que não se coadunam com aqueles contidos nos demonstrativos do Auto de Infração.

Com efeito, resta vulnerada a acusação. Vou além: a acusação não prescinde de demonstração cabal da interdependência entre as empresas, consoante enunciado da Infração, e tal demonstração não veio aos autos.

As incompatibilidades são evidentes, como bem enunciou o órgão julgador de piso. Senão, vejamos exemplificativamente:

À fl. 33, foi indicado um “débito a excluir do DESENVOLVE” referente a jul/2016 no importe de R\$15.695,72. Para o mesmo período, o Auto de Infração (fl. 01) indica um montante de R\$279.984,11.

À fl. 10, foi indicado o “valor do ICMS a recolher” referente a jul/2016 no importe de R\$279.984,11. Contudo, este não é o valor do ICMS supostamente omitido, e sim o valor que a Fiscalização entendia como a ser corretamente apurado no período autuado, mas que não levou em consideração valores efetivamente recolhidos.

Nem todo o conteúdo da mídia de fl. 65 veio impressa nos autos, a despeito do disposto no art. 8º, § 3º e no art. 15 do RPAF/99; e a despeito de o PAF-e, previsto no art. 121-A do RPAF/99, ainda não ter sido implementado. Todavia, a medida prática de imprimir apenas parte dos arquivos eletrônicos tem sido tolerada por este CONSEF. Ainda assim, examinando os arquivos “INFRAÇÃO 01 - EXPORTAÇÃO INDIRETA.xlsx”, “INFRAÇÃO 01 2016 - 03.08.05.xlsx”, e “INFRAÇÃO 01 2018 - 03.08.05.xlsx”, segue-se a inconclusividade dos demonstrativos, em relação à acusação.

Tomemos como exemplo um dos períodos de apuração mencionados na decisão de primeiro grau: dez/2018 (que não está no lançamento, é importante frisar).

Examinando o arquivo “INFRAÇÃO 01 - EXPORTAÇÃO INDIRETA.xlsx”, lá se encontra um demonstrativo que apura o valor de R\$14.212,64, a título de “CÁLCULO DO VALOR DO DÉBITO DO ICMS A EXCLUIR DO DESENVOLVE”. Intuitivamente, imagina-se que tal valor deveria constar no arquivo “INFRAÇÃO 01 2018 - 03.08.05.xlsx”, na aba relativa ao mês dez/2018. Basta uma busca simples, para verificar que tal valor ali não se encontra.

Tomemos outro exemplo, também mencionado pelo juízo de piso: jun/2018. Com efeito, o auto de infração lança valor histórico de R\$25.821,91 a recolher nesse período, em decorrência das ditas “exportações indiretas”. Pois bem, examinando o arquivo “INFRAÇÃO 01 - EXPORTAÇÃO INDIRETA.xlsx” não se vê qualquer indicação de exportação indireta nesse período!

E não se diga que a acusação eventualmente estaria relacionada com a revisão do DESENVOLVE por outros motivos. O motivo determinante da Autuação está estampado na acusação, como tomamos o cuidado de transcrever no relatório: “*O contribuinte deixou de excluir do saldo devedor, passivo do incentivo fiscal o valor do ICMS devido relativo às operações de saídas de mercadorias destinadas a empresa interdependente que foram, posteriormente, comercializadas em operações de exportação para o exterior.*”

Tais incompatibilidades se estendem em todo o Auto de Infração, o que fulmina substancialmente (ou materialmente) o ato administrativo de lançamento. Tenho lembrado que a expressão “vício formal” já estava presente na redação originária do art. 138 do Projeto nº 4.834, de 1954, quando ainda sequer se escrevia sobre Direito Tributário no Brasil como disciplina jurídica “autônoma”. Seus preceitos eram estudados juntamente com as disciplinas do Direito Público.

Nas formas do Direito Administrativo deve-se inquirir as origens das modalidades de vício do ato constitutivo do crédito tributário (é dizer, o ato administrativo, praticado pela autoridade administrativa, ao enunciar o lançamento tributário). É na teoria dos elementos (ou requisitos), dos vícios e das nulidades do ato administrativo que reside o cabedal dogmático apto a influenciar o legislador do CTN.

Não há dificuldade em se aceitar, como assentado na doutrina desde pelo menos a edição da Lei da Ação Popular (Lei nº 4.717, de 29/06/1965 – ver art. 2º), que são cinco os elementos do ato administrativo (e, por extensão, cinco são as modalidades de vício do ato): sujeito, forma, objeto, motivo, finalidade (ver, por exemplo: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, 29. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 245; MARINELA, Fernanda, *Direito Administrativo*, 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 327). Ora, se se admitir que o ato de lançamento segue as formas do Direito

Administrativo, e é (em uma de suas acepções, é verdade, mas a que por ora interessa, em sua dimensão estática) um “ato administrativo”, admitir-se-iam vícios naquelas cinco modalidades: vícios de competência, **vícios de forma**, vícios de objeto, vícios de motivo, e vícios de finalidade.

A motivação (a externalização do ato) é diuturnamente havida como um requisito de forma. Ou seja, a enunciação dos motivos (e demais elementos do ato), segundo os requisitos aventados na legislação, diz respeito à forma (prescrita em lei), de modo que o descumprimento dessa forma geraria, em princípio, um vício de forma.

Contudo, essas considerações ainda são insatisfatórias. É que na motivação (um aspecto da forma do ato administrativo, como ele se exterioriza e deveria se exteriorizar para ser considerado válido) evidenciam-se os demais elementos do ato.

Segue-se um exemplo.

Um vício evidenciado na motivação pode ser um vício de algum outro elemento do ato (por hipótese, o objeto), ou um vício de forma. Se o agente fiscal identifica pessoa A como sujeito passivo, pois tem certa percepção de que fatos F ocorreram, a ensejar a incidência da norma N, mas na verdade operou em erro de fato, viciado está o objeto (o objeto do ato de lançamento é certificar uma relação obrigacional surgida); se, contudo, acertou em A, F e N, mas não preencheu todos os elementos que a lei de regência da edição do lançamento prescrevem para uma precisa identificação do sujeito passivo, há certamente um vício na forma – a motivação foi viciada. Em alguns casos, vício sanável, superável, e o ato pode ser convalidado no custo do Processo Administrativo Fiscal.

É verdade que o esforço no procedimento de reedição do lançamento pode ser um índice de que o agente fiscal apenas procedeu a uma retificação da motivação (editando um novo ato expurgado do vício formal). Entretanto, e isto parece evidente, sempre que se puder definir que o vício expurgado diz respeito a qualquer um daqueles outros elementos (objeto, finalidade, motivo, competência) que não a forma, por menor que seja o trabalho desempenhado no refazimento do ato (administrativo) de lançamento, estar-se-á diante de um vício que não se relaciona exclusivamente à forma.

Portanto, a melhor maneira de se aferir a natureza do vício (se exclusivamente formal, ou não) não é avaliar o trabalho empreendido por quem reedita o ato viciado, mas sim avaliar os motivos da decisão que decretou a nulidade do ato.

No caso em exame, o vício não está na forma do ato administrativo de lançamento tributário. O vício está no motivo, ou seja, “o fato e o fundamento jurídico que justificam a prática do ato” (MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo...*, p. 336). Se o agente da Autoridade Tributária não evidencia o fato jurídico tributário (ex.: não traz prova da “exportação indireta”, não traz demonstrativos minimamente concludentes com os valores lançados etc.), se adota metodologias incompatíveis com a Lei, não há que se falar de um vício exclusivamente de forma, ou um vício atrelado apenas à motivação, mas sim de um vício “substancial”, ou “material”, vale dizer, de um vício no MOTIVO do ato administrativo.

Convém que examinemos o art. 39 do RPAF/99 (grifos nossos):

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;

II - o dia, a hora e o local da autuação;

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

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

a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

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;
c) *a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;*
d) *o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);*
e) *o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;*
f) *o total do débito levantado;*

V - *a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:*

- a) *em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;*
- b) *tidos como infringidos;*
- c) *em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;*

VI - *outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal;*

VII - *a intimação para impugnação administrativa no prazo de 60 (sessenta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida;*

VIII - *a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa;*

IX - *o nome, o cadastro e a assinatura do autuante;*

X - *a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.*

§ 1º *O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.*

§ 2º *Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

§ 3º *O débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, será expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.*

§ 4º *O Auto de Infração poderá ser lavrado contra o contribuinte, contra o substituto tributário ou contra qualquer pessoa à qual a lei atribua a responsabilidade tributária.*

A ausência de qualquer dos elementos acima, qualquer um deles, implicaria vício de forma do ato denominado pela legislação baiana de “auto de infração”.

Contudo, qualquer omissão ou incorreção de um deles e que implicasse a dificuldade de se atingir aqueles elementos mínimos que devem estar presentes em todo ou qualquer ato de lançamento (art. 142, *caput* do CTN: “(...) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”) implicaria **um vício ou de motivo** (a falta de clareza apontada pelos julgadores me parece um vício de motivo), ou mesmo um vício de objeto (a identificação precisa da relação jurídica tributária e do evento naturalístico colhido como fato jurídico tributário).

Ante o exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do recurso de ofício, devendo a INFRAZ de origem avaliar a oportunidade de renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, retificando sobretudo os vícios materiais que inquinam a ação fiscal, devendo observar, ainda, o prazo decadencial.

VOTO VENCEDOR

Peço *vénia* ao ilustre Relator, para discordar dos argumentos esposados em seu voto.

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto contra Decisão que julgou pela Nulidade do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE.

Consta em complemento à descrição da infração, que o Autuado deixou de excluir do saldo devedor do incentivo fiscal o valor do ICMS devido, relativo às operações de saídas de

mercadorias destinadas a empresa interdependente que foram, posteriormente, comercializadas em operações de exportação para o exterior.

A acusação exige valores relativos ao recolhimento a menor do imposto nos períodos de março, julho, setembro e outubro de 2016 e janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, agosto e outubro de 2018.

Verifico, entretanto, que os demonstrativos, especialmente o arquivo planilha “INFRAÇÃO 01 – EXPORTAÇÃO INDIRETA”, espelham a existência da referida exportação indireta apenas nos meses de julho a setembro de 2016 e agosto a dezembro de 2018.

Ressalto, que a apuração do ICMS decorre do lançamento de débitos e créditos em cada período, sendo que não é incomum a apuração de um mês interferir no mês ou meses subsequentes, em razão de um saldo credor ou pagamento a maior, formando uma real conta corrente do imposto, motivo pelo qual não há exigência em relação aos meses de agosto de 2016 e setembro, novembro e dezembro de 2018.

Analizando os demonstrativos de apuração do imposto devido, verifico que não foram somente excluídos os créditos fiscais relativos às revendas de mercadorias para exportação indireta, mas também, foram lançados outros créditos que tiveram o efeito de aumentar o efeito do benefício fiscal e, consequentemente, reduzir o valor do imposto devido.

Contudo, constato que foram lançados créditos fiscais relativos às mercadorias revendidas para exportação indireta, sempre no item E da apuração dos saldos nas planilhas dos arquivos “INFRAÇÃO 01 2016 – 03.08.05” e “INFRAÇÃO 01 2016 – 03.08.05”.

Por conseguinte, não há nulidade em relação a esta parte da autuação, em que a descrição da infração efetivamente reflete o motivo da exigência, qual seja o imposto recolhido a menor em razão da utilização do benefício nas aquisições de mercadorias posteriormente revendidas.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para julgar NULA a Decisão de piso, de modo que o processo retorne à 1ª Instância para novo julgamento, abordando o mérito da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, para decretar **NULA** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº **207140.0008/19-0**, lavrado contra **OLEOQUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo os autos retornar à instância anterior, para que outra decisão venha a ser proferida, a salvo das falhas apontadas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.
VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS