

PROCESSO	- A. I. Nº 281401.0117/19-0
RECORRENTE	- FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA. (NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0225-12/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 15/05/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0128-12/23-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Preserva a legalidade objetiva, a economicidade, a ampla defesa e o princípio da sanatória a decisão deste Conselho que, ao constatar que há nos autos incorreções e não-observâncias meramente formais, passíveis de correção, promove o saneamento do ato, uma vez que seja viável determinar a natureza da infração, a identidade do infrator, e o montante do débito tributário. Inteligência do art. 18, § 1º do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Pedido **CONHECIDO** e **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a decisão desta 2ª CJF (Acórdão CJF nº 0225-12/22-VD), por meio da qual fora dado Provimento ao Recurso de Ofício interposto em face do Acórdão da 1ª JJF nº 0196-03/21-VD.

No Auto de Infração, a acusação fora descrita como segue:

Infração 01 - 07.01.02 - Efetuou o recolhimento a menor ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, nos exercícios de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 179.474,36, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 3ª JJF decidiu a lide instaurada com a impugnação do referido Auto de Infração por meio do acórdão já aludido, cuja conclusão se resume na seguinte passagem:

“[...]

A Lei 7.014/96, por seu turno, no art. 24, preconiza expressamente que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento.

Assim, não há como prosperar o presente lançamento de ofício, haja vista que sendo a apuração da exigência fiscal realizada de forma imprecisa não traz a segurança indispensável ao lançamento, se configurando vício intransponível, inquinando-o de nulidade.

Em suma, considero nulo o lançamento de ofício, na forma do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Nos termos do art. 21, do RPAF-BA/99, recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando o prazo decadencial.

Anto ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”

Esta Câmara, por sua vez, decidiu de modo diverso, modificando o resultado da decisão e restabelecendo em parte o valor lançado, sob o seguinte fundamento:

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federação.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou totalmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 381.642,86, conforme extrato (fl. 215), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Verifico que a desoneração decorre da declaração de nulidade, de ofício, pela Decisão recorrida, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, sob o fundamento de que o Auto de Infração não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, já que foi apurado por período anual, quando o correto seria a apuração mensal.

Observo que o Auto de Infração se refere aos exercícios de 2014 e 2015, mas somente foi lavrado em 10/12/2019, com ciência pelo Autuado em 18/12/2019, tendo a Decisão recorrida sido efetuada em 29/11/2021.

Assim, com base no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, que determina a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o Autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apurou o montante do imposto devido, mas efetuou o seu recolhimento a menor do que o devido, não podem ser exigidas as operações ocorridas até o mês de novembro de 2014.

Entretanto, considerando que no momento da Decisão recorrida todo o período autuado já havia sido alcançado pela decadência, entendo que a mesma foi equivocada, pois a apuração em período anual não traz nenhum prejuízo para o Autuado, somente para o Erário Estadual, e apenas por conta dos menores acréscimos moratórios exigidos.

O próprio Acórdão recorrido fez esta observação no seu penúltimo parágrafo, o qual transcrevo abaixo:

Nos termos do art. 21, do RPAF-BA/99, recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando o prazo decadencial.” (grifo nosso)

Portanto, com base no princípio *pas de nullité sans grief*, inserto no § 2º, do Art. 18 do RPAF/99 e no parágrafo único do Art. 283 do novel CPC, julgo que foi equivocada a decisão pela nulidade do Auto de Infração, pois traria um prejuízo ainda maior para o Estado, na medida em que o imposto não poderia ser mais exigido.

Considerando a teoria da causa madura, disciplinada no Art. 1.013, § 3º do novel CPC, que consiste na possibilidade de julgamento do processo que não obteve resolução do mérito, cujos elementos estejam constantes nos autos, bem como visando a celeridade processual, fiz a exclusão das operações ocorridas no período de janeiro a novembro de 2014, abrangido pela decadência, e comparei as operações restantes (R\$ 157.197,45) com os valores recolhidos relativos ao período de dezembro de 2014 (R\$ 158.200,27), constatando que não restou imposto a exigir neste exercício de 2014.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 5.611,63, relativo ao exercício de 2015.

O cerne da lide gravita em torno de lançamento de ICMS-Antecipação, recolhido a menor.

Na JJF, reconheceu-se que a técnica empregada pelo Autuante (apurar o montante do lançamento em períodos anuais) não é compatível com a apuração (mensal) aplicada pelo Autuante, o que gera incerteza em relação ao montante aplicável.

Essa Câmara, por sua vez, constatou que havia parcial decadência, de modo que apenas um período de apuração (dez/2015) continuaria passível de lançamento. Admitiu-se, ainda, causa madura para a decisão sobre o único período de apuração remanescente, e julgou por reprimir o lançamento apenas desse período (dez/2015), compatível com os lançamentos mensais do ICMS, e sem prejuízo ao Sujeito Passivo e à sua ampla defesa.

Regularmente intimado da decisão proferida por esta Câmara, o Sujeito Passivo interpôs Pedido de Reconsideração (fls. 236 a 244), aduzindo em síntese:

- A. Que o Pedido de Reconsideração é cabível, e delineia a hipótese de cabimento no RPAF/99.
- B. Que a decisão recorrida, a despeito de ter expressamente reconhecido o erro na apuração dos valores por parte da Autoridade fiscal, entendeu coerente realizar nova análise do lançamento e manter a exigência do ICMS para o período de dezembro de 2015, exclusivamente sob o argumento de que “a medida diversa seja o cancelamento integral do auto de infração em

razão de nulidade, ou seja, em razão da decadência para um novo lançamento, acarretaria prejuízos à Fazenda Estadual”.

- C. Que uma nova exigência demandaria o exame por parte da Autoridade Fiscal, acerca do cabimento e do saneamento das falhas apontadas, sendo vedada a revisão do lançamento ignorando-se o prazo decadencial e o disposto no art. 149, parágrafo único do CTN, e aceitar cenário diverso implicaria autorizar ao Fisco “*a emitir lançamentos complementares sem qualquer limitação temporal, fato que evidentemente infringiria qualquer limitação legal e constitucional do direito atualmente vigente, além de macular o princípio da segurança jurídica nas relações estabelecidas entre o contribuinte e a administração pública*”.
- D. Que sob a ótica de “justiça”, o v. acórdão não seria justo para com a Requerente, obrigando-a ao recolhimento de imposto que foi apurado de forma contrária aos ditames legais (como reconhecido em 1^a e 2^a Instância administrativa), e já completamente decaído. Criou-se assim “*uma manobra a fim de exigir do contribuinte imposto que fora claramente apurado de forma equivocada pela Autoridade Fiscal à época da Fiscalização e que agora encontra-se fulminado pela decadência*”.
- E. Que “*a decisão de segunda instância pretende ‘salvar’ o trabalho fiscal, praticando medida além da sua competência, enquanto julgador. Ou seja, o que a decisão pretende é reformular o lançamento, uma vez que incontestável a decadência do direito do Fisco de promover um novo lançamento, respeitando a legislação pertinente*”.
- F. Que “*considerando que a Autoridade Fiscal visa valores da apuração de ICMS dos anos de 2014 e 2015 e (i) sendo certo que, nos termos do art. 149, este somente poderia ser exigido em novo lançamento, (ii) somada à evidente decadência do direito deste Fisco em constituir-lhos, nos termos quanto expressamente prescreve o art. 150, § 4º do CTN, e (iii) conforme reiteradamente já confirmado por este Conselho Estadual de Tributos, mister se faz a reconsideração do v. acórdão guerreado para reconhecimento da nulidade integral do auto de infração.*”

Conclui requerendo a reconsideração do arresto proferido por esta Câmara (Acórdão CJF nº 0225-12/22-VD), para que seja restabelecida a decisão de Primeira Instância, a qual pronunciara a nulidade integral do auto de infração em liça.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos e, considerando-os instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 19/04/2023 para julgamento, oportunidade que se fez presente o representante da recorrente, Dr. Caio César Morato – OAB/SP nº 311.386, que exerceu o direito de sustentação oral a favor do contribuinte.

VOTO

O dever de conhecimento do recurso por esta Câmara é inescusável, uma vez que atende aos pressupostos recursais, com destaque à **admissibilidade** (previsão no art. 169, inciso I, alínea “d” do RPAF/99); ao **cabimento** (“*decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal*”, como se lê no mesmo dispositivo, mais “*demonstração de existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados em decisões anteriores*” - art. 173, inciso V do RPAF/99 - em rigor, a matéria arguida deflui exclusivamente do acórdão recorrido); e à **tempestividade** (art. 171 do RPAF/99).

Assim, atendidos os requisitos para a admissibilidade recursal, voto pelo seu conhecimento.

Quanto ao mérito recursal, à guisa de fixar o *thema decidendum*, destaco que a Recorrente não enfrenta, em seu Pedido de Reconsideração, o mérito da acusação que lhe fora formulada. Seu recurso tem por objeto o inconformismo em face do **saneamento** promovido em segundo grau

recursal, quando esta Câmara (a) pronunciou a decadência parcial (matéria ventilada na Defesa, fls. 117 a 121); e (b) expurgado o período decaído (lançamentos de jan/2014 a nov/2014), constatou dos autos, e dos elementos que guarneceram a notificação do lançamento tributário.

A natureza humana explica o inconformismo da Recorrente. É doloroso ver-se autuada em 2019 por fatos ocorridos em 2014 e 2015; ter essa autuação havida por nula em 2021; evê-la parcialmente reprimirada em 2022, quando (e se) fosse-lhe instado a oferecer defesa, já sete anos se haveriam passado desde a época dos fatos (dez/2015). Não por outra razão, o legislador atende à estabilidade das relações humanas e cria institutos que, preservando a segurança jurídica, fulminam o direito de outros contra fatos praticados por uns - como é o caso da decadência.

Entretanto, compulso os demonstrativos e demais papéis de trabalho (fls. 04 a 84), e constato que o lançamento remanescente é plenamente colimado. A natureza da infração (recolhimento a menor do ICMS-Antecipação) é identificado claramente, e o período remanescente (dez/2015) é perfeitamente aferível pelos demonstrativos, viabilizando, inexoravelmente, ampla defesa e lídimo contraditório.

Havia (e há) dados suficientes para que o Sujeito Passivo oferecesse impugnação especificada.

Contudo, releio a Defesa (fls. 111 a 124). Nela, quanto ao mérito, nada mais encontro que não a negativa geral de cometimento da infração (art. 143 do RPAF/99: “*A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*”), além da juntada de demonstrativos de pagamento que não infirmam a premissa da autuação - trata-se de acusação de **pagamento a menor**, é dizer, a demandar do Sujeito Passivo revisitar os seu recolhimentos, confrontar com os demonstrativos da autuação (elaborados a partir dos dados coligidos da escrita fiscal do contribuinte), e oferecer defesa especificada, caso não decida pagar o valor apurado.

Nesse passo, ausente argumentos defensivos que ataquem diretamente o mérito da pretensão formulada pelo Estado ao notificar o Sujeito Passivo (em 18/12/2019, fl. 2) acerca do lançamento, debruço-me exclusivamente sobre os argumentos indiretos - isto é, sobre a adução de que o acórdão recorrido não poderia validamente revisitar e reprimirar o lançamento, nem o poderia pelos meios empregados.

Data venia, a função do Recurso de Ofício (ou, para uns, reexame necessário) outra não é senão revisitar a decisão que “*for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo*” (art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99), sendo **alterável** o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo em virtude de recurso de ofício (art. 145, inciso II do CTN).

Sou um renitente crítico do desvirtuamento do processo tributário (administrativo, e mesmo judicial) como instrumento de extensão, para órgãos de julgamento, da atividade cometida à Autoridade Tributária. Nada obstante, há situações óbvias em que o aproveitamento dos atos praticados (desde que inexistente o prejuízo ao interessado) deve-se dar em prol da economicidade. É o que fundamentou o acórdão, ainda que de modo sucinto, proferido por esta Câmara ao decidir o Recurso Voluntário.

Perceba-se: ter o Autuante consolidado o lançamento por período anuais seguramente foi um equívoco formal do lançamento tributário, que teria repercussões materiais se mais de um período houvesse sido atingido pela decadência. Como o período reprimirado (com a pronúncia de decadência) foi justamente o último, todo o cálculo do valor lançado, acréscimos moratórios e demais agravantes do crédito restou preservado. O Sujeito Passivo não foi surpreendido, para além do que é juridicamente admissível (já que havia recurso pendente).

Quero com isso dizer que se refeita a ação fiscal nos termos da decisão de primeiro grau, grande risco havia de o Sujeito Passivo ter seu lançamento todo ele reprimirado, ante a dúvida sobre existência de vício formal ou material (art. 173, inciso II do CTN). Um novo tema jurídico nasceria a ser desenvolvido, com o agravante de se ter novos custos para a fiscalização e para a defesa.

Assim, com a decisão recorrida esta Câmara não aferiu exclusivamente o prejuízo ao erário. Aferiu-se, isto sim, o prejuízo global que envolveria a renovação da ação fiscal, para todos os envolvidos, e aferiu-se que a repristinação, de modo concreto, não implicaria uma situação pior ao Sujeito Passivo. Daí a asserção que, dissociada do contexto, parece erroneamente levar à conclusão de que somente o prejuízo do erário foi considerado: *“julgo que foi equivocada a decisão pela nulidade do Auto de Infração, pois traria um prejuízo ainda maior para o Estado, na medida em que o imposto não poderia ser mais exigido”*.

Ora, ali se estava a argumentar sobre o princípio *pas de nullité sans grief* (art. 18, § 2º do RPAF/99), pois **(a)** renovar a ação fiscal traria um prejuízo a ambos, Estado e contribuinte; e **(b)** o contribuinte não veria, com o julgamento sob o fundamento da causa madura, sua situação agravada, em relação à que veria se renovada fosse a ação fiscal; e **(c)** (aí temos a frase) maior seria o prejuízo do Estado.

Nesse passo, reconheço que a decisão adotada por esta Câmara, nestas circunstâncias concretas, foi a mais acertada. Preservou-se, com ela, a legalidade objetiva, a economicidade, a ampla defesa e o princípio da sanatória, ao se constatar que há nos autos incorreções e não-observâncias meramente formais, passíveis de retificação. Promoveu-se, com ela, o saneamento do ato administrativo de lançamento tributário, uma vez que amealhável dos autos a natureza da infração, a identidade do infrator, e o montante do débito tributário (inteligência do art. 18, § 1º do RPAF/99).

Ponderou-se, de modo administrativamente eficiente e fiscalmente responsável, sobre sacrifícios e resultados envolvidos.

Pelo exposto, sou pelo CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração para julgá-lo NÃO PROVADO, mantida a decisão adotada por esta Câmara (Acórdão CJF nº 0225-12/22-VD), que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281401.0117/19-0**, lavrado contra **FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA. (NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.611,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS