

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.976/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000165423-45
Impugnação: 40.010127593-33
Impugnante: José Alberto Pinheiro ME
IE: 342117799.00-45
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - CALÇAMENTO - Constatou-se a emissão de documentos fiscais com consignação de valores diferentes nas respectivas vias. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. IX da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CONBUSTIVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatou-se que o Autuado efetuou remessas de combustíveis lubrificantes derivados de petróleo (óleo combustível) para contribuintes mineiros, sem reter e recolher o ICMS devido a título de substituição tributária, conforme previsto no art. 73, inc. II, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inc. II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/03/04 a 31/12/07 e 01/01/09 a 30/06/09, em virtude de emissão de documentos fiscais com consignação de valores diferentes nas respectivas vias, “calçamento complexo”, apurado mediante o confronto entre as vias do documento fiscal, pelo que se exige ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. IX, da mesma lei.

Também foi constatado falta de recolhimento de ICMS/ST, no período de 01/09/05 a 31/01/07, sobre saídas da mercadoria “Óleo Combustível” para contribuintes deste Estado, em infringência ao disposto art. 73, inc. II, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, pelo que se exige ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II, § 2º.

Consta dos autos que a ação fiscal foi provocada quando do atendimento ao expediente da Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul, quando buscando atendê-lo os agentes do Fisco, ao depararem com documentos que indicavam fraude fiscal, formalizaram apreensão destes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco ao confrontar vias de notas fiscais apreendidas com as vias fixas dos blocos, constatou que não apresentavam com os mesmos apontamentos, indicando produtos, valores e destinatários diferentes, sendo que, por vezes, estas divergências se davam concomitantemente.

O Fisco valeu-se do uso de programa aplicativo de uso da SEF/MG e informações prestadas por outros contribuintes em relação a aquisições efetuadas junto ao Autuado, para intimá-los à apresentação das primeiras vias das notas fiscais, quando constatou que também se encontravam “calçadas”.

É relevante relatar que estas operações foram objeto de outra peça fiscal, PTA nº 01.000162057.30, que, quando submetida à apreciação do Conselho de Contribuintes – MG, foi declarada nula em virtude de vício formal. Na própria decisão, fls. 147/152, o Conselho de Contribuintes reconhece o direito do Fisco de renovar a ação fiscal que se materializa por meio do presente Auto de Infração.

O Fisco instruiu o processo com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração – AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05/06); Relatório Fiscal (fls. 07/09); Anexo ao AI contendo planilhas auxiliares demonstrando o calçamento, a falta de recolhimento do ICMS/ST e o crédito tributário (fls. 10/17); Anexo I – cópia do TAD nº 021305 (fls. 20); Anexo II – cópias de intimações (fls. 22/41); Anexo III – cópias das primeiras e segundas vias das notas fiscais calçadas (fls. 43/129) e Anexo IV – cópia de parte do PTA nº. 01.000162057.30 e do Acórdão nº 19.436/10/3ª (fls. 131/152).

Da Impugnação

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 154/164, onde alega, resumidamente, que:

- é tributado pelo Simples Nacional;
- não consta dos autos que os valores apontados pelo Fisco foram pagos por seus clientes;
- o Fisco não efetuou a compensação com os tributos efetivamente recolhidos;
- como o Fisco não analisou documentos contábeis e financeiros, não pode fazer assertivas indicando calçamento de documentos fiscais;
- as alíquotas de ICMS aplicadas no lançamento são exorbitantes diante do regime de recolhimento em que se situa;
- a maioria das operações ocorreu há mais de cinco anos, tendo como consequência que o respectivo Crédito Tributário a elas relativo encontra-se prescrito, ressaltando que o fenômeno da prescrição implica na liquidez do “quantum” exequendo;
- diante do registro da 2ª via da nota fiscal no livro próprio, o Fisco deveria valer-se do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, pois inexistente prova de autoria da infração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a interpretação da lei tributária por analogia não pode gerar exigência de tributo não previsto em lei e, assim, o Auto de Infração deve ser anulado;
 - havendo a hipótese de calçamento, a tributação deveria se dar pela diferença existente entre os valores constantes das vias do documento fiscal e que o Fisco assim não o fez;
 - para se comprovar o calçamento é imprescindível comprovar que o adquirente da mercadoria pagou o valor constante da 1ª via da nota fiscal, sendo que o AI não apresenta estes comprovantes;
 - o Fisco não aplicou corretamente o estorno de crédito;
 - o Fisco deveria comprovar também a autoria da adulteração de via de nota fiscal;
 - uma vez as mercadorias saídas do estabelecimento, as notas fiscais podem ser adulteradas no trajeto e, assim, estas não devem ser consideradas como prova de subfaturamento, mas tratadas como indício;
 - a legislação tributária não oferece o estribo para que o Fisco se valha da presunção de subfaturamento e autue as divergências entre notas fiscais e pedidos.
- Ao final, solicita que seja anulada a autuação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 168/173, refuta os argumentos da defesa pedindo que o lançamento seja julgado procedente.

DECISÃO

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS em virtude de emissão de documentos fiscais com consignação de valores diferentes nas respectivas vias, “calçamento complexo”, apurado mediante o confronto entre as vias do mesmo documento fiscal, pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. IX, da mesma lei.

Também versa o presente contencioso sobre falta de recolhimento de ICMS/ST nas saídas da mercadoria “Óleo Combustível” para contribuintes deste Estado, em infringência ao disposto art. 73, inc. II, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, pelo que se exigiu ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II, § 2º

De início o Impugnante alega que a maioria das operações ocorreu há mais de cinco anos, tendo como consequência que o respectivo crédito tributário a elas relativo encontra-se prescrito. Como, no presente caso, não há que se falar em prescrição, entende-se que quis falar da decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento.

Esclareceu o Fisco que as operações autuadas no presente Auto de Infração já foram objeto de outra peça fiscal, PTA nº 01.000162057.30, que quando submetida à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apreciação do Conselho de Contribuintes - MG foi declarada nula em virtude de vício formal.

Do acórdão nº 19436/10/3ª, que declarou a nulidade do PTA nº 01.000162057.30, extrai-se:

AO REALIZAR O CONFRONTO DE VIAS DE NOTAS FISCAIS APREENDIDAS COM AS VIAS FIXAS AOS BLOCOS, CONSTATOU O FISCO QUE NÃO SE APRESENTAVAM COM OS MESMOS APONTAMENTOS, CONSTANDO PRODUTOS, VALORES E DESTINATÁRIOS DIFERENTES, INDICANDO CALÇAMENTO COMPLEXO.

É INCONTESTÁVEL A ACUSAÇÃO FISCAL DE CALÇAMENTO COMPLEXO DE NOTAS FISCAIS. ESTÃO ACOSTADOS AOS AUTOS FOTOCÓPIAS DAS PRIMEIRAS VIAS DAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO, FLS. 47/94, E DAS RESPECTIVAS SEGUNDAS VIAS, FLS. 96/140, ONDE SE PODE VER, COM CLAREZA, A INDICAÇÃO DE DESTINATÁRIOS, PRODUTOS E VALORES DIFERENTES.

CONTUDO, O FATO DE CONSTAR PRODUTOS, DESTINATÁRIOS E VALORES DIFERENTES NAS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS NÃO AUTORIZA O FISCO A CONCLUIR QUE OCORRERAM VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. O INTUITO DO ILÍCITO QUE SE VERIFICA NO PRESENTE CONTENCIOSO É EXATAMENTE ACOBERTAR A VENDA DE DETERMINADO PRODUTO COM O VALOR DE SUA VENDA E, NA VIA FIXA DA RESPECTIVA NOTA FISCAL, COM A INTENÇÃO DOLOSA DE NÃO OFERECER O PRODUTO DA VENDA À TRIBUTAÇÃO, CONSIGNAR VALOR DIFERENTE, SEMPRE MENOR. COMPROVAÇÃO DISSO PODE SER OBSERVADA NA CÓPIA DA NOTA FISCAL Nº 002798, FLS. 94, ONDE SE VÊ CARIMBOS DO FISCO DOS ESTADOS DE GOIÁS E MATO GROSSO DO SUL, ATESTANDO A CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA ACOBERTADA COM AQUELE DOCUMENTO.

Como se pode observar, naquele processo declarado nulo, o Fisco aponta corretamente a constatação de nota fiscal calçada, mas exigiu o imposto não recolhido como saída desacobertada, o que este Conselho de Contribuintes entendeu como inadequado, esclarecendo, inclusive, que o Fisco, a qualquer tempo, poderia renovar a ação fiscal, o que exatamente no Auto de Infração ora em julgamento.

Clara e bem explicada também se deu a renovação da ação fiscal, desde a lavratura do AIAF, de fls. 02, que no campo observações expôs as seguintes notas:

“1- EMITIDO PARA FINS DE RENOVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL NOS TERMOS DOS ACÓRDÃOS Nº 19.436/10/3ª E 19.435/10/3ª, PROFERIDOS PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/MG.

2- A RENOVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2.004 SE DÁ POR FORÇA DO INCISO II DO ART. 173 DO CTN (LEI FEDERAL 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1.966)”

O dispositivo legal que ofereceu o suporte para a renovação da ação fiscal, art. 173, inc. II do Código Tributário Nacional - CTN, foi citado na fase que antecede a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lavratura do AI, fazendo com que as afirmações no sentido da decadência do crédito tributário não encontrem guarida na legislação em vigor.

Assim, como a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes por meio do acórdão nº 19436/10/3ª, fls. 147 a 152, foi pela da nulidade do Auto de Infração em virtude de equívoco na acusação fiscal, portanto, por vício formal, o art. 173 do CTN, abaixo transcrito, vem estribar a renovação da ação fiscal, respaldando os lançamentos referentes ao exercício de 2004.

CTN -Lei Complementar Federal 5.172/66

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.

Desse modo, no presente caso, não há porque se falar em decadência do direito do Fisco lançar o ICMS não recolhido no exercício de 2004.

Quanto ao mérito, propriamente dito, o Fisco, ao realizar o confronto de vias de notas fiscais apreendidas com as vias fixas aos blocos, constatou que não se apresentavam com os mesmos apontamentos, indicando produtos, valores e destinatários diferentes, sendo que, por vezes, estas divergências se davam concomitantemente.

O Fisco valeu-se do uso de programa aplicativo de uso da SEF/MG e informações prestadas por outros contribuintes em relação a aquisições efetuadas junto ao Autuado, para intimá-los à apresentação das primeiras vias das notas fiscais, quando constatou que também se encontravam “calçadas”.

O Fisco elaborou Anexo ao AI com planilhas que demonstram o calçamento, a falta de recolhimento do ICMS/ST e o crédito tributário, fls. 10/17. Cópia do TAD nº 021305, que apreendeu os documentos, é anexado às fls. 20, bem como das intimações aos clientes do Autuado para a apreciação da primeira via das notas fiscais, fls. 22/41, e cópias das primeiras e segundas vias das notas fiscais calçadas, fls. 43/129.

O exame dos autos expõe quão transparente foi a ação fiscal. As intimações, o encaminhamento dos documentos por parte dos contribuintes mineiros intimados, as notas fiscais apreendidas, o próprio expediente de conferência oriundo do Mato Grosso do Sul, enfim, elementos em demasia para expor a intenção dolosa de não recolher o imposto que ora se exige.

O Impugnante alega que é optante do Simples Nacional, que não consta dos autos que os valores apontados pelo Fisco foram pagos por seus clientes e o Fisco não efetuou a compensação com os tributos efetivamente recolhidos.

O fato de encontrar-se enquadrado no regime Simples Nacional não altera a composição do lançamento e não existe imposto a compensar, pois o Fisco está exigindo somente a parcela não oferecida a qualquer tributação por parte do Autuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, devido às irrefutáveis provas apresentadas pelo Fisco, verificam-se corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. IX da mesma lei, abaixo transcrita:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

IX - por emitir documento fiscal consignando valores diferentes nas respectivas vias - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Foi constatado, também, pelas primeiras vias dos documentos fiscais obtidos junto aos adquirentes das mercadorias, que o Autuado promoveu saídas da mercadoria “Óleo Combustível” para contribuintes deste Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem a retenção do ICMS/ST, em infringência ao previsto no art. 73, inc. II, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

Art. 73. Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subseqüentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

(...)

II - o distribuidor situado neste Estado, em relação a:

(...)

b) óleo combustível;

Correto a exigência do imposto não retido e Multa de Revalidação em dobro prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II, § 2º, abaixo transcrita:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía as exigências relativas ao exercício de 2004, por inaplicável o disposto no inciso II do art. 173 do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Roberto Nogueira Lima.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.976/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000165423-45
Impugnação: 40.010127593-33
Impugnante: José Alberto Pinheiro ME
IE: 342117799.00-45
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre do entendimento acerca da aplicação da regra, de exceção, contida no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, e funda-se nos argumentos a seguir expostos.

Segundo o Auto de Infração de fls. 03/04 o presente lançamento está fundamentado nas seguintes imputações fiscais para formalizar as exigências de ICMS e multas:

“Trata-se de omissão de receitas ocorridas durante os exercícios de 2004 a 2007 e 2009, quando o contribuinte acima qualificado valeu-se da emissão de documentos que constou apontamentos diversos nas suas respectivas vias, indicando destinatários, produtos e valores distintos, “calçamento”.

Verificou-se ainda, por meio da análise das primeiras vias dos documentos fiscais, que o Autuado deixou de recolher a este Estado o ICMS/ST devido nas saídas de óleo combustível BPF 1A.

Assim, obtido o valor total omitido a SEF/MG, faz-se o lançamento do ICMS, ICMS/ST e multas regulamentares.

.....
Este Auto de Infração foi emitido para fins de renovação da ação fiscal formalizada pelo PTA n. 01.000162057-30, em consonância com o Acórdão n. 19.436/10/3ª proferido pelo Conselho de Contribuintes/MG.

A renovação da ação fiscal relativo ao exercício de 2004 se dá ao abrigo do inciso II do art. 173 do CTN (Lei Complementar n. 5172 de 1966).”

Verifica-se da leitura do relatório do presente Auto de Infração acima transcrito que o fundamento da autuação no caso presente é o calçamento de notas fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pode-se também destacar que, para as exigências relativas ao exercício de 2004, o Fisco está sustentando o trabalho no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Importante verificar-se também o relatório do Auto de Infração anterior (PTA n.º 01.000162057-30), fls. 131/132, que foi anulado pelo Conselho de Contribuintes, a saber:

“ Trata-se da constatação de vendas desacobertadas de documentos fiscais nos exercícios de 2004 a 2009, que se deu através da emissão de notas fiscais com apontamentos divergentes em suas respectivas vias, “calçamento”. A comprovação da infringência se deu por meio do confronto das segundas vias de notas fiscais com documentos apreendidos pelo TAD n. 021305 e outras notas fiscais solicitadas junto a contribuintes diversos.” (grifos não constam do original)

Neste caso, verifica-se da leitura do relatório do Auto de Infração acima transcrito que o fundamento da autuação não é o mesmo do presente caso, pois, apesar de se falar em calçamento de notas fiscais, a imputação fiscal é de “*vendas desacobertadas*”.

Reportando-se ainda ao Acórdão n.º 19.436/10/3ª, conclui-se, pela análise de sua ementa e fundamentação, que o principal motivo da declaração de nulidade, pelo menos para este tópico, não foi, exatamente, erro de forma do lançamento.

Veja-se a ementa do referido Acórdão:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – ACUSAÇÃO FISCAL INCORRETA. ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM VIRTUDE DE VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, APURADAS MEDIANTE O CONFRONTO ENTRE AS VIAS DO MESMO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NA LEI N.º 6.763/75, ART. 56, INC. II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. II, ADEQUADA A DUAS VEZES E MEIA O VALOR DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 55, § 2º DA MESMA LEI. COMPROVADO O CALÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS, MAS NÃO SE PODE CONCLUIR, EM DECORRÊNCIA DISSO, A VENDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – ACUSAÇÃO FISCAL INCORRETA – FALTA DE INDICAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL NO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST EM OPERAÇÃO DE SAÍDAS DE COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO – ÓLEO COMBUSTÍVEL -, PROMOVIDAS PELO AUTUADO, SEM A RETENÇÃO DO ICMS/ST EM INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO ART. 73, INC. II, ALÍNEA “B” DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NA LEI N.º 6.763/75, ART. 56, INC. II, § 2º, INC. I. A ACUSAÇÃO FISCAL NÃO CONSTA DO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

DECLAROU-SE A NULIDADE DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO UNÂNIME.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O estudo da ementa do Acórdão n.º 19.436/10/3ª, que declarou nulo o lançamento anterior, deixa clara a existência de duas situações distintas, quais sejam:

1ª) quanto à imputação fiscal de saídas desacobertadas, a decisão se deu em face da incongruência entre a acusação fiscal e a prova dos autos. Portanto, não se trata de erro meramente formal, pois diretamente ligado ao conteúdo da acusação. Veja-se que o Fisco imputou ao Contribuinte o cometimento de uma infração (vender mercadorias sem o devido acobertamento fiscal) e comprovou a ocorrência de outra situação. Assim, neste caso específico, não se pode dizer que a anulação do lançamento se deu por vício formal;

2ª) quanto à imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST, a decisão declarou nulo o lançamento pois, apesar da imputação estar comprovada nos autos, não havia sido capitulada no Auto de Infração. Neste caso, patente o erro formal.

Contudo, deixa-se aqui de tecer maiores comentários sobre a questão da falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, pois dos autos extrai-se que não há, no exercício de 2004, a exigência relacionada a esta falta de recolhimento, mas apenas a imputação de “calçamento” de documentos fiscais. Portanto, como a divergência deste voto com a decisão majoritária está limitada à possibilidade do Fisco formalizar as exigências relativas ao exercício de 2004, não cabe uma maior discussão sobre tal exigência.

Urge então analisar a questão à luz do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, o qual a decisão majoritária considerou amparar o lançamento para o exercício de 2004.

O inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional 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"*.

Importante verificar o inteiro teor do referido dispositivo:

“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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

A análise acurada do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional leva à conclusão que, para aplicação da sua regra, impõem-se que a anulação do lançamento tenha se dado por *“vício formal”*.

O doutrinador Luciano Amaro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, assim se manifesta sobre este dispositivo:

“Cuida o art. 173, II, de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser “anulado” (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contado da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. (.....) Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.”

Nesta linha, o inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional está a dizer que, da data da decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário anteriormente efetuado, poderá o Fisco proceder a um novo lançamento corrigindo este erro de forma.

Não cabe aqui ingressar na discussão doutrinária se a regra do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional constitui-se, impropriamente, causa de suspensão e interrupção do prazo decadencial. Contudo, é certo que o mesmo representa, claramente, uma regra de exceção, devendo ser assim, analisado, interpretado e aplicado, como qualquer tratamento excepcional.

Portanto, a aplicação da regra contida no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional é bastante específica, isto é, está ela limitada à anulação definitiva do lançamento e, tão-somente, por vício formal.

Neste diapasão, um lançamento anulado por vício formal não permite à Fazenda Pública a “reabertura” do prazo para lançar novamente inclusive quantias e acusações novas. Um lançamento anulado por vício formal só pode ser feito para exigir os valores relativos à mesma imputação fiscal, com mera correção do erro formal. Não é possível “aproveitar” o novo prazo surgido com a declaração da nulidade para formalizar exigências não lançadas inicialmente, pois, em relação a estas, se operou inevitavelmente a decadência.

Para uma melhor compreensão, veja-se, a título de ilustração, o seguinte caso hipotético:

- (1) o Fisco lavra auto de infração – AI, constituindo o crédito tributário referente a fatos geradores dos exercícios de 2000 e 2001;
- (2) o autuado impugna o auto de infração, no prazo legal;

(3) após julgamento administrativo, em grau de recurso, o órgão julgador de 2ª instância profere decisão definitiva, anulando o auto de infração, por vício formal;

(4) o Fisco, nos dizeres do art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional, terá então mais 05 (cinco) anos, a contar da decisão definitiva do órgão julgador, para constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores dos exercícios de 2000 e 2001.

Observa-se que a determinação do início do prazo decadencial para o novo lançamento, descrito no art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional, resume-se em saber se a anulação do lançamento, em decisão definitiva, foi por vício formal ou não.

Assim, é de suma importância, definir o que seria vício formal.

Neste sentido, tem-se que o vício de forma caracteriza-se quando, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Lembre-se que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário, é seguir os passos determinados pelo art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

O ato de lançamento tributário, consubstanciado, por exemplo, em um auto de infração, e que é considerado um ato administrativo, para que possa produzir os efeitos que lhe são inerentes, é necessário conter os requisitos imprescindíveis à sua formação: competência, forma, finalidade, motivo e objeto.

Neste ponto pode-se destacar que o lançamento consubstanciado no auto de infração anterior que foi declarado nulo comportava as duas hipóteses.

Veja-se que, em relação à falta de recolhimento do ICMS/ST o Fisco cometeu erro de forma ao imputar uma irregularidade e lançar os valores a ela pertinentes sem que a tivesse citado expressamente no relatório do Auto de Infração.

Por outro lado, como bem definiu o Acórdão n.º 19.436/10/3ª, a acusação de vendas desacobertadas, não foi fundamentada e, muito menos, lastreada em provas nos autos. Este não é apenas um erro formal, mas um erro de conteúdo. Neste sentido, veja-se o que consta da decisão que declarou nulo o lançamento (fl. 151):

“Contudo, o fato de constar produtos, destinatários e valores diferentes nas vias dos documentos fiscais não autoriza o Fisco a concluir que ocorreram vendas desacobertadas de documentação fiscal.”

O inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional permite um lançamento substituto do anterior cuja nulidade decorreu de vício de forma, mas impõe que o lançamento anterior tivesse fundamento e substância aproveitável. Não é o caso dos autos, pois a própria imputação fiscal foi alterada. Claro ficou na decisão da

Câmara de Julgamento que o lançamento anterior, relativamente à imputação de vendas desacobertadas não tinha substância, pois, nem ao menos, trazia a imputação correta diante dos elementos constantes dos autos.

Registre-se não ser permitido ao aplicador da lei dar uma amplitude maior à regra de exceção do que ela na verdade tem. A regra do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional encerra um benefício a quem errou, pois dá nova oportunidade ao Fisco de refazer o lançamento anulado. Não cumpre aqui discutir se a norma está correta ou não, até porque ao lado da Fazenda Pública encontram-se direitos indisponíveis e valores pertencentes a toda a sociedade. Contudo, não é possível aplicar de forma ainda mais benevolente uma regra que já se traduz em benefício, reabrindo o prazo efetivado com erro de forma.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento por considerar decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário em relação ao exercício de 2004, uma vez que a primeira decisão, apesar de ter considerado nulo o lançamento, não o fez simplesmente por erro de forma como requer o inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional para aplicação da extensão do prazo decadencial.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira