

ACÓRDÃO Nº	57/2015
PROCESSO Nº	2011/81/29066
RECORRENTE:	JBSS/A
ADVOGADO:	FABIO AUGUSTO CHILO - OAB/SP 221.616
RECORRIDA;	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR:	NABIL IBRAHIM CHAMCHOUM
DATA PUBLICAÇÃO	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. LEVANTAMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS DA INFRAÇÃO. MULTA PUNITIVA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL APLICADO. AUTO DE INFRAÇÃO INSUBSISTENTE.

- 1. Em regra, compete ao Fisco estadual comprovar a acusação fiscal mediante a colação de elementos comprobatórios para tornar válido o lançamento tributário. A ausência de tais elementos comprobatórios torna insubsistente o auto de infração.
- 2. A multa punitiva deve ter indicação do correto dispositivo legal infringido sob pena de ser ilegitima, nos termos do inciso IV do art. 19 do Decreto Estadual nº 462/87.
- Recurso voluntário provido. Decisão por maioria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J B S S/A, ACORDAM os membros do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre, por majoria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário da referida empresa, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Divergente o Conselheiro José Thomaz de Mello Neto. Participaram do julgamento os Conselheiros a seguir nominados: Israel Monteiro de Souza (Presidente), Nabil Ibrahim Chamchoum (Relator), João Tadeu de Moura, Nicolas Aurélio Pinto Barbosa Lima, Luiz Antônio Pontes Silva e José Thomaz de Mello Neto, Presente o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima. Sala de Sessões, Rio Branco, capital do Estado do Acre, 15 de julho 2015.

Israel Monteiro de Souza Nabil Ibrahim Chamchoum Presidente

Conselheiro Relator

Luís Rafae Marques de Lima Procurador do Estado



REF. PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº: 2011/81/29066

RECORRENTE: J B S S/A.

ADVOGADO(S): FABIO AUGUSTO CHILO.

RECORRIDO: ESTADO DO ACRE.

PROCURADOR FISCAL: LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA.

RELATOR: NABIL IBRAHIM CHAMCHOUM.

JBSS/A, pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rodovia BR 364, Km 10, s/nº, Rio Branco - AC interpôs perante este órgão colegiado da fazenda pública estadual, RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 2011/81/29066, em face da IMPROCEDÊNCIA DOS PEDIDOS, conforme decisões de primeira instância.

Breve Relato

- 02. O Processo 2011/81/29066 decorre da Ordem de Serviço (O.S) nº 027/2008, que promoveu auditoria na empresa J B S S/A; (fl. 02)
- Os trabalhos de auditoria concluíram, ao final, pelo lançamento do ICMS sobre algumas operações de venda para a Zona Franca de Manaus (ZFM), acobertadas pelas Notas Fiscais: 4273, 4277, 4319, 4415, 4424, 4425, 4426 e 5104;
- O AINF 05.068, no valor de R\$ 109.891,24 (ICMS + MULTA) informa que no "(...) levantamento fiscal na empresa supracitada, no período de julho/2007 a dezembro/2007 foi constatado que o contribuinte deixou de comprovar alguns ingressos de mercadorias na Zona Franca de Manaus (...) descumprindo requisitos para fins de gozo do benefício previsto no Convênio ICMS 65/88" (fl. 01);
- O AINF sustenta-se na Clausula segunda do Convênio ICMS 065/88, combinada com as Clausulas primeira, Segunda, Terceira e Sexta do Convênio ICMS 23/08, abaixo colacionadas:



Convênio 65/88

Cláusula primeira. Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

§ 1º Excluem-se do disposto nesta cláusula os seguintes produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal.

Convênio 23/08

Cláusula primeira. A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA e as Secretarias de Estado da Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Roraima e Rondônia - SEFAZ promoverão ação integrada de fiscalização e controle das entradas de produtos industrializados de origem nacional, remetidos a contribuinte do imposto localizado na Zona Franca de Manaus, nos Municípios de Rio Preto da Eva (AM), Presidente Figueiredo (AM) e nas Áreas de Livre Comércio, com isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, prevista nos Convênios ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988, ICMS 52/92, de 25 de junho de 1992, ICMS 49/94, de 30 de junho de 1994 e ICMS 37/97, de 23 de maio de 1997.

§ 1º A ação integrada prevista nesta cláusula tem por objetivo a comprovação do ingresso de produtos industrializados de origem nacional nas áreas incentivadas.

§ 2º Toda entrada prevista no caput fica sujeita, também, ao controle e fiscalização da SUFRAMA, no âmbito de suas atribuições legais, que desenvolverá ações para formalizar o ingresso na área incentivada.

§ 3º Para os efeitos deste convênio, o destinatário deverá estar regularmente inscrito no Sistema de Cadastro da SUFRAMA e da SEFAZ. (grifou-se)

Cláusula segunda. Sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA servirá para controle e fiscalização das operações previstas neste convênio.

Parágrafo único. O Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional Eletrônico (PIN-e), gerado no sistema previsto no *caput*, é documento obrigatório para estas operações.

Cláusula terceira. A regularidade fiscal das operações de que trata este convênio será efetivada mediante a declaração de ingresso.





Cláusula sexta. A regularidade da operação de ingresso, para fins do gozo do beneficio previsto no Convênio ICM 65/88, por parte do remetente, será comprovada pela Declaração de Ingresso, obtida no sistema eletrônico e disponibilizada pela SUFRAMA após a completa formalização do ingresso de que trata a cláusula quarta. (negritou-se)

06. Na Reclamação alega que:

I-PRELIMINARMENTE

 da acusação e levantamento fiscal precários – argumenta que a acusação e levantamento fiscal que originaram o AINF deixou de apurar circunstâncias essenciais para sustentar o posicionamento, "sendo imprescindível que o Auditor (...) tivesse buscado esclarecimentos de tais destinatários e dos transportadores das mercadorias"; (fl. 16)

2) da ilegitimidade da peticionaria – a Reclamante é pessoa ilegítima para figurar na condição de sujeito passivo do contestado lançamento pois "se efetivamente as mercadorias vendidas para os destinatários situados nas localidades incentivadas não ingressaram nos seus estabelecimentos, jamais a responsabilidade pelo imposto devido e multa poderia ter sido imputada a sua pessoa" (fl. 17)

II - NO MÉRITO

1) do sistema ineficaz e inoperante da SUFRAMA (impossibilidade da peticionaria sofrer sanção por culpa exclusiva da Superintendência) – "a SUFRAMA notoriamente, contrariando o comando legal que exige a atualização do sistema inclusive para fins fiscais, é ineficaz e inoperante na simples missão de atualizar o banco de dados por onde a Receita colhe informações", na oportunidade destaca a Recorrente: "Demonstrando a assertiva com um exemplo prático que aqui trazemos (doc.02), onde a declaração de ingresso foi emitida depois de decorridos cerca de 02 (dois) anos do ingresso das mercadorias" (fl. 21), juntando documentos comprobatórios do alegado;

2) da impossibilidade do fisco exigir o imposto pelo descumprimento de obrigação acessória – "no presente caso verifica-se que as mercadorias tinham como destinação a Área de Livre Comércio, pois foram vendidas para estabelecimentos comerciais situados nessas áreas administradas pela SUFRAMA, conforme demonstram as notas fiscais

anexas" (fl. 22)

3) da viabilidade de outros meios de prova para comprovar o internamento das mercadorias – a comprovação do internamento na Zona Franca de Manaus pode acontecer por outros meios não previstos na legislação, tais como copias de conhecimentos de transporte visados ou filigranados pela SUFRAMA (...), toda a questão está em que o Regulamento exige que a comprovação da internação se dê só pela comunicação da SUFRAMA, órgão sabidamente viciado, por isso deliberadamente desorganizado e sob todos os títulos inconfiável" (fl. 23)



- do princípio da verdade material o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados; (fl. 24)
- 5) da diligência se entender que os documentos apresentados não permitem o cancelamento do AINF, requer a realização de diligência nos estabelecimentos destinatários das mercadorias objeto das operações; (fl. 25)
- 07. Finaliza a Reclamação pedindo que sejam acolhidas as preliminares; se restarem superadas pede: 1) seja julgado improcedente o presente AINF; 2) seja realizada diligência fiscal para levantamento das efetivas entregas das mercadorias; 3) seja reduzida a multa; 4) protesta pela juntada de novos documentos; (fls. 26)

Nas contra-razões aduz que:

- a) o supracitado AINF foi lavrado em desfavor do contribuinte, quando em levantamento fiscal, ficou constatado que deixou de comprovar alguns ingressos de mercadorias na Zona Franca de Manaus, referente ao período de julho/2007 a dezembro/2007; (fl. 63)
- b) a atividade fiscal é vinculada à Lei, e o lançamento é ato vinculado, não estando eivado de vícios o AINF; (fl. 64)
- c) quanto a multa punitiva, esta de acordo com a legalmente prevista para a espécie; (fl. 65)
- d) é obrigação exclusiva do contribuinte comprovar suas operações de internamento; (fl. 65)
- e) a alegação de que o sistema da SUFRAMA é ineficaz, supondo que o sistema não é confiável, não deve prosperar, tendo em vista que os atos administrativos têm a presunção da veracidade e legitimidade; (fl. 66)
- 09. Ao final manifesta-se pela manutenção do Auto de Infração e Notificação Fiscal 05.068 lavrado em desfavor do contribuinte J B S S/A no valor de R\$ 54.945,62 de Imposto e R\$ 54.945,62 de Multa, resultando numa autuação total de R\$ 109.891,24; (fl. 71)
- Foram juntadas novas planilhas (fls. 73 a 79) que melhor esclarecem a autuação,
 constando inclusive parte das notas exigidas nas planilhas (Notas: 4273, 4277, 4415, 4424, 4425,





4426 e 5104), ficou faltando a Nota Fiscal 4319; (fls.45 à 58 dos autos)

Na Tréplica a empresa argumenta que:

 a) discorda completamente dos termos apresentados nas contra-razões, reiterando os termos apresentados na Reclamação;

 b) requer a nulidade do AINF 05.068 face: a precariedade da acusação e do levantamento, e a ilegitimidade da empresa para figurar no pólo passivo, pois se existiu infração esta foi cometida pelos transportadores;

c) seja julgado improcedente o AINF tendo em vista que o sistema SUFRAMA é ineficaz

e inoperante (documentos comprobatórios em anexo);

d) sejam considerados os documentos que comprovam o internamento emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas;

e) a multa não deve ser aplicada posto que não há comprovação da prática de Fraude;

f) protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do presente processo; (fl. 83)

O Parecer 973/2012 da Assessoria Tributária aduz que:

 a) a isenção que trata a Cláusula primeira do Convênio 65/88 é condicionada e, quando da realização do levantamento fiscal, as operações destinadas a ALC não foram devidamente comprovadas; (fl. 85)

b) os documentos apresentados pela Reclamante comprovando o internamento foram

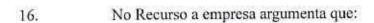
considerados pelo fisco;

c) os documentos que embasam o lançamento estão todos anexos aos autos; (fl. 85)

d) o art. 20 § 2º do Dec. 462/87 estabelece que as incorreções ou omissões contidas na peça fiscal não caracterizarão a sua nulidade; (fl. 85)

e) só existem dois casos previstos no art. 185 do Dec. 462/87 que tornam o AINF nulo: 1) os atos e termos praticados por pessoa incompetente; 2) os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; (fl. 86)

- Ao fim, opina pela improcedência dos pedidos e cobrança do AINF 05.068 nos mesmos termos;
- A Diretoria de Administração Tributária, concordando integralmente com o Parecer
 973/2012, (Decisão 754/2012) decide pela IMPROCEDENCIA do pedido de cancelamento do AINF;







I - Preliminarmente

a) Nulidade e da falta de fundamentação da decisão proferida - afronta aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa:

A decisão merece ser anulada posto que desprovida da fundamentação necessária foram suscitados diversos aspectos relativos à lavratura do AINF tais como: precariedade da acusação e levantamento fiscal; ilegitimidade passiva da recorrente; inoperância do sistema SUFRAMA; impossibilidade de exigência de imposto por descumprimento de obrigação acessória; possibilidade de comprovação de internamento por outros meios de prova; necessidade de realização de diligência -Contudo, o julgador de primeira instância não enfrentou todos os temas trazidos pela recorrente em sua impugnação, não sabendo qual o posicionamento do fisco sobre tais questões;

b) Da acusação e levantamento fiscal precários:

Alega-se não ter sido comprovada a entrada das mercadorias nos estabelecimentos situados na ALC. Todavia, para tal afirmação seria imprescindivel que o auditor tivesse buscado esclarecimentos dos destinatários e transportadores das mercadorias; (f1.93)

c) Da ilegitimidade da recorrente:

A responsabilidade da Recorrente termina no momento da entrega das mercadorias aos transportadores, não podendo responder pela não entrega na ALC, salvo se demonstrado o NEXO DE CAUSALIDADE (que a empresa teria dado azo a não entrega na ALC); (fls. 94 e 95)

II – no mérito

a) O sistema ineficaz e inoperante da SUFRAMA - este órgão, contrariando o comando legal que exige a atualização do sistema, inclusive para fins fiscais, é ineficaz e inoperante na simples missão de atualizar o banco de dados por onde a Receita colhe informações; (fl. 96)

b) as mercadorias foram vendidas para empresas situadas na ZFM, e o mero descumprimento de formalidades regulamentares não podem transformar uma operação isenta em operação

tributada; (fl. 97)

c) sustenta a possibilidade de comprovação do internamento da mercadoria na ZFM por outros meios não previstos na legislação (cópias de conhecimentos de transporte visado ou filigranados pela SUFRAMA, cópia de Registro de Entrada dos estabelecimentos adquirentes da mercadoria, validação das notas fiscais emitida pelo site da SEFAZ/AM, etc...), a documentação juntada ao processo comprova de forma inequivoca o ingresso da mercadoria; (fl. 98)

d) a busca incessante da verdade material pelo julgador; (fl. 98)

e) a diligência nos estabelecimentos como meio de comprovar a efetiva entrada das mercadorias na ZFM; (fl. 99)

Finaliza a peça pedindo: 1) anulação da Decisão proferida; 2) anulação do AINF por 17.





ser precário o levantamento; 3) seja realizada diligência fiscal para confirmar a efetiva entrega na ZFM; 4) protesta pela juntada de novos documentos; (fl. 100)

18. A Procuradoria Fiscal destaca que:

- a) no que se refere ao cerceamento do princípio da ampla defesa:
 - i) "(...) nada obstante a sumariedade com que foi lavrada a decisão recorrida não aponta, pos si só, o cerceamento da defesa do administrado, tendo enfrentado e destramado adequadamente a controvérsia posta nos autos"; (fl. 115)
 - ii) a recorrente em sua defesa não comprovou o internamento das mercadorias junto a Zona Franca de Manaus, desatendendo o Conv. 65/88;
 - iii) a Decisão se fez precedida do Parecer 973/2012, adotando fundamentação mais sintética; (fl. 116)
 - iv) a Decisão resolveu a controvérsia suscitada, consagrando a não observância de condição necessária para o gozo de isenção de ICMS, e a pertinência da sanção aplicada; (fl. 116)
 - v) toda impugnação recorrida tem re-exame pelo CONCEA, sendo esta mais uma razão a confirmar que não houve e não há nos autos cerceamento de defesa; (fl. 117)
- b) da ausência de levantamento fiscal. Atendimento do princípio da legalidade e da verdade material. Desnecessidade de realização de novas diligências. Ausência de comprovação da internação das mercadorias junto a SUFRAMA. Condição essencial que norteia o reconhecimento da isenção reclamada:
 - i) a fazenda pública "não está obrigada a investigar além do necessário e do previsto na própria norma tributária para constatar a procedência e a necessidade de lançamento tributário" e assim "não necessita formar sua convicção com elementos de prova não requisitados ou dispensados pela própria lei"; (fl. 117)
 - ii) o auto não está consubstanciado em prova ou levantamento precário, pois se valeu do que disciplina os convênios ICMS, não constatando a internação das mercadorias na ZFM, conforme disciplina o Conv. 65/88 e 36/97 alterado pelo Conv. 23/08, e assim a ausência do direito ao gozo do benefício tributário; (fl. 118 e 119)
 - iii) o beneficio deve observar as regras estabelecidas no convênio em observância ao art. 179 do CTN; (fl. 179)
- c) Desídia do contribuinte. Ausência de pedido de vistoria técnica. Inobservância de condição necessária ao gozo de isenção do ICMS. Interpretação restrita. Art. 111 do CTN. Atendimento de requisito essencial para reconhecimento do direito ao gozo do benefício.



 i) a isenção de ICMS sobre produtos destinados a ALC e ZFM é do tipo condicionada, dependendo do cumprimento de requisitos específicos; (fl. 120)

ii) os procedimentos para comprovação de ingresso das mercadorias, para o gozo da isenção de ICMS, envolvem tanto o remetente quanto o transportador e o destinatário

das mercadorias; (fl. 125)

iii) "(...) mostra-se ineficiente para afastar o lançamento de ICMS a simples alegação de ineficiência da autarquia responsável pela declaração de ingresso das mercadorias nas áreas incentivadas, (...) passados anos após a realização dos fatos geradores tributados, a recorrente não tomou nenhuma providência para efetivar seu direito ao benefício" (fl.125)

iv) a declaração expedida pela SUFRAMA visa o atendimento de exigência essencial ao

reconhecimento do direito à desoneração tributária; (fl. 126)

 v) os documentos acostados pela recorrente não substituem a declaração da SUFRAMA de ingresso das mercadorias na ZFM; (fl.126)

- Ao final, a Procuradoria opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, ratificando os termos da Decisão 747/2012; (fl. 125)
- 20. É o relatório de cujo processo, nos termos do Art. 10, XI do Regimento Interno do CONCEA (Dec. 13.194/05), solicito a inclusão em pauta para julgamento no Conselho de Contribuintes do Estado do Acre.

Rio Branco (AC), 15 de maio de 2015.

Nabil Ibrahim Chamchoum Conselheiro Relator



REF. PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº: 2011/81/29066

RECORRENTE: J B S S/A.

ADVOGADO(S): FABIO AUGUSTO CHILO.

RECORRIDO: ESTADO DO ACRE.

PROCURADOR FISCAL: LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA.

RELATOR: NABIL IBRAHIM CHAMCHOUM.

VOTO

- No AINF 05.068 penaliza-se a falta de comprovação do internamento de notas destinadas a Zona Franca de Manaus, ferindo o que estabelece o Convênio 65/88;
- O2. A analise das questões suscitadas será tratada na ordem apresentada na peça recursal, e nesse sentido, inicialmente observa-se que a Decisão 754/2012, apresentada de forma resumida, não resulta em cerceamento da defesa da Recorrente, pois está apoiada no Parecer 973/2012, que faz frente as questões argüidas, assumindo posicionamento fundamentado em lei consta, inclusive, na decisão, que o parecer é parte integrante daquele, sendo que são entregues aos interessados cópias tanto da decisão quanto do parecer;
- O levantamento fiscal realizado constatou o envio de mercadorias para ZFM sem que se tenha promovido a devida comprovação do ingresso dos produtos. Assim, incorreu no descumprimento do que estabelece o convênio de isenção, resultando na perda do benefício;
- 04. O próprio Convênio 65/88, em cláusula específica, determina a perda dos benéficos nos casos de desobediência, assim é de grande importância colacioná-lo, na íntegra, *verbis*:

Cláusula primeira. Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

§ 1º Excluem-se do disposto nesta cláusula os seguintes produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º Para efeito de fruição do beneficio previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria



devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal.

Cláusula segunda. A isenção de que trata a cláusula anterior fica condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Cláusula terceira. Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Parágrafo único. Excluem-se do disposto nesta cláusula os produtos que atualmente estejam sujeitos a estorno de créditos.

Cláusula quarta. Fica o Estado do Amazonas autorizado a conceder crédito presumido nas operações que se destinem à comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Cláusula quinta. As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem do município de Manaus e de outros em relação aos quais seja estendido o benefício, perderão o direito àquela isenção, hipótese em que o imposto devido será cobrado, com os acréscimos legais cabíveis, pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela zona.

Parágrafo único. O disposto nesta cláusula aplica-se também ao crédito presumido de que trata a cláusula anterior, hipótese em que o valor será pago ao Estado do Amazonas.

Cláusula sexta. Compete ao Estado do Amazonas, em conjunto ou não com outro Estado, exercer o controle das entradas dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus.

Parágrafo único. Para implementar esta cláusula, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias será celebrado protocolo entre o Estado interessado.

- O5. Como se pode observar, os beneficios concedidos por meio do Convênio 65/88, atingem diretamente as empresas emitentes de produtos para ZFM, bem como as destinatárias destas operações, como é possível comprovar a partir da análise da ementa do mencionado convênio: "Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica";
- 06. A isenção do pagamento de ICMS atinge a empresa Emitente, que deve promover a devida comprovação do ingresso na ZFM dos produtos, para usufruir do benefício;



- Além disso, as Cláusulas do convênio indicam a responsabilidade da empresa destinatária dos produtos, a qual também será atingida se não comprovado o devido internamento;
- 08. Como se pode verificar, os destaques apontados no Convênio acima evidenciam que a responsabilidade é solidária entre as empresas vendedoras e adquirentes dos produtos, uma vez ambas são afetadas nos casos de inobservância da norma;
- 09. A argumentação de ilegitimidade da Recorrente, atribuindo a responsabilidade ao transportador, não merece prosperar uma vez que este tem, em verdade, relação de prestação de serviços com a emitente, constituindo relação entre particulares, regida por contrato particular, a qual está adstrita ao Direito Civil com apoio nos art's. 121 à 123 do CTN, abaixo:
 - Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
- Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.
- Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, <u>as convenções</u> particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (grifou-se)
- 10. No que se refere as questões preliminares (Nulidade e da falta de fundamentação da decisão proferida. Afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Acusação e levantamento fiscal precários. Ilegitimidade da recorrente), restam superadas, voltando a observação para os quesitos de mérito;



11. No mérito, a eficácia do sistema da SUFRAMA é questão técnica, que nesta análise torna-se irrelevante uma vez que o Convênio 23/08 dispõe em sua ementa:

"Dispõe sobre os procedimentos relativos ao ingresso de produtos industrializados de origem nacional na Zona Franca de Manaus, nos Municípios de Rio Preto da Eva (AM), Presidente Figueiredo (AM) e nas Áreas de Livre Comércio, com isenção do ICMS."

O convênio acima estabelece que:

Cláusula primeira. A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA e as Secretarias de Estado da Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Roraima e Rondônia - SEFAZ promoverão ação integrada de fiscalização e controle das entradas de produtos industrializados de origem nacional, remetidos a contribuinte do imposto localizado na Zona Franca de Manaus, nos Municípios de Rio Preto da Eva (AM), Presidente Figueiredo (AM) e nas Áreas de Livre Comércio, com isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, prevista nos Convênios ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988, ICMS 52/92, de 25 de junho de 1992, ICMS 49/94, de 30 de junho de 1994 e ICMS 37/97, de 23 de maio de 1997.

(...)

Cláusula segunda. Sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA servirá para controle e fiscalização das operações previstas neste convênio.

- 13. Assim, ainda que inoperante, a Recorrente deve promover os atos de comprovação do ingresso dos produtos na ZFM e, se o sistema gerido pela SUFRAMA é inoperante, promover medidas cabíveis junto àquele Órgão para garantir a proteção dos beneficios fiscais concedidos;
- 14. Ademais, os documentos juntados aos autos, provenientes da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas, confirmam o ingresso dos produtos em Manaus, mas não substituem a competência da SUFRAMA para emissão dos documentos comprobatórios da internação dos produtos, com isto afirma-se que os documentos apresentados são hábeis para comprovação do internamento junto a SUFRAMA, que deve expedir o documento exigido pelo convênio;



- A declaração fornecida pela Secretaria do Estado do Amazonas, sobre o ingresso dos produtos na ZFM, não substitui aquela estabelecida no Convênio, não restando atendidos os regramentos do convênio que estabelece os procedimentos aptos a comprovar o internamento das mercadorias;
- 16. Nesse momento, a questão que no mérito trata da ineficácia do sistema da SUFRAMA e da possibilidade de comprovação do internamento por outros meios está plenamente esgotada e superada, ficando evidenciado que, descumpridas as determinações do convênio operase a perda dos benefícios de isenção e a cobrança do ICMS é devida;
- O questionamento sobre a cobrança do ICMS pelo simples descumprimento de obrigação acessória merece ser tratado em separado, ainda que tenha sido em parte afetado pelo subitem anterior;
- 18. Sem dúvida, deixar de promover a comprovação do ingresso dos produtos na ZFM consiste em obrigação acessória, passível de punição. Contudo, sua inobservância resulta em punição prevista no próprio convênio 65/88, senão vejamos o que estabelece a cláusulas quinta e o parágrafo único, respectivamente:

Cláusula quinta. As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem do município de Manaus e de outros em relação aos quais seja estendido o benefício, perderão o direito àquela isenção, hipótese em que o imposto devido será cobrado, com os acréscimos legais cabíveis, pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela zona.

Parágrafo único. O disposto nesta cláusula aplica-se também ao crédito presumido de que trata a cláusula anterior, hipótese em que o valor será pago ao Estado do Amazonas.

19. Assim, o não internamento das mercadorias na ZFM de acordo com o que estabelece a legislação (convênio 23/08), resulta na perda do benefício, e nesse passo é devida a cobrança do ICMS da operação;



20. Também é indevido o uso do crédito no destino, sendo necessário informar àquele Fisco para que efetue a glosa dos créditos das referidas operações - Clausula quinta parágrafo único do Convênio 65/88:

Cláusula quinta. As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem do município de Manaus e de outros em relação aos quais seja estendido o beneficio, perderão o direito àquela isenção, hipótese em que o imposto devido será cobrado, com os acréscimos legais cabíveis, pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela zona.

Parágrafo único. O disposto nesta cláusula aplica-se também ao crédito presumido de que trata a cláusula anterior, hipótese em que o valor será pago ao Estado do Amazonas. (negritou-se)

21. Esgotadas as questões preliminares e de mérito, é importante observar quesitos argüidos e que não foram tratados como a penalidade de fraude aplicada, com fundamento no art.61, III alínea 'a' item 1 da Lei Complementar 55/97, in verbis:

Art. 61 Aos infratores às disposições desta Lei e das demais normas da Legislação Tributária serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

III - de 100% (cem por cento) do valor do imposto:
a) pela omissão do pagamento do imposto devido:

 1 - decorrente da omissão do registro de operações ou prestações tributadas pelo imposto em virtude de fraude fiscais e/ou contábeis; e

- O AINF não apresenta documentos que comprovam a fraude, o que, nesta medida, não se pode sustentar a imputação da penalidade com fundamento nesse dispositivo, uma vez que o contribuinte não pode contrapor as alegações de fraude sem a existência de documentos probatórios de tal conduta;
- 23. A penalidade FRAUDE -, exige a composição dos autos com elementos que permitam visualizar essa conduta, e nesse sentido impossível aplicação da penalidade capitulada no AINF 05.068, devendo ser totalmente suprimida sua imputação;
- Ademais, o AINF 05.068 traz outras inconsistências, vejamos:



NF	DATA	DESTINATARIO	VALOR	BC ICMS	ICMS DEVIDO	INTERNADAS	ANEXADA
273	17/07/2007	CASA DA CARNE SOUZA	79.628,63	66.688,98	5.574,00	NÃO	SIM
277	18/07/2007	AMAZONAS C FRIOS	74.\$62,58	62.446,16	5.219,38	NÃO	SIM
319	25/07/2007	AMAZONAS C FRIOS	70,630,27	59.152,85	4.944,11	NÃO	NÃO
415	08/08/2007	BONNA VIITA	76.611,98	64.162,53	5.362,84	NÃO	SIM
424	09/08/2007	J B DA SILVA & CIA	9.578,23	8.021.76	670,48	NÃO	SIM
425	09/08/2007	CASA DA CARNE SOUZA	36.035,73	30.179.93	2,522,50	NÃO	SIM
1426	09/08/2007	BONNA VITTA	61.149.65	51.212.83	4.280,48	NÃO	SIM
104	27/11/2007	FRIGORIFICO VITELLO	106.495,19	89.189,71	7.454,66	NÃO	SIM
TOTAL			514,692,26	431.054,75	36,028;45		
NE	DATA	DESTINATÁRIO	VALOR	BC ICMS REDUZIDA	- ICMS DEVIDO (12%)	INTERNADAS	ANEXADA
1273	17/07/2007	CASA DA CARNE SOUZA	79.628,63	46.447,38	5.573,69	NÃO	SIM
1277	18/07/2007	AMAZONAS C FRIOS	74.562,58	43.492,35	5.219,08	NÃO	SIM
4319	25/07/2007	AMAZONAS C FRIOS	70.630,27	41.198,64	4.943,84	NÃO	NÃO.
4415	08/08/2007	BONNA VIITA	76.611,98	44.687,77	5.362,53	NÃO	SIM
4424	09/08/2007	J B DA SILVA & CIA	9.578,23	5.586,98	670,44	NÃO	SIM
1425	09/08/2007	CASA DA CARNE SOUZA	36,035,73	21.019,64	2.522,36	NÃO	SIM
4426	09/08/2007	BONNA VITTA	61.149,65	35.668,59	4.280,23	NÃO	SIM
5104	27/11/2007	FRIGORIFICO VITELLO	106,495,19	62.118,64	7.454,24	NÃO	SIM
TOTAL			514.692,26	300.220,00	31.082,56		
NE	DATA	DESTINATÁRIO	VALOR	BC ICMS REDUZIDA	- ICMS DEVIDO (12%)	MULTA MORA	ATUAL SELIC
4273	17/07/2007	CASA DA CARNE SOUZA	79.628,63	46.447,38	5,573,69	557,37	
4277	18/07/2007	AMAZONAS C FRIOS	74.562,58	43,492,35	5.219,08	521,91	
4415	08/08/2007	BONNA VIITA	76.611,98	44.687,77	5.362,53	536,25	
4424	09/08/2007	J B DA SILVA & CIA	9.578,23	5.586,98	670,44	67,04	
4425	09/08/2007	CASA DA CARNE SOUZA	36.035,73	21.019,64	2,522,36	252,24	
4426	09/08/2007	BONNA VITTA	61,149,65	35.668,59	4.280,23	428,02	
5104	27/11/2007	FRIGORIFICO VITELLO	106.495,19	62.118,64	7.454,24	745,42	
TOTAL			444.061,99	259.021.36	31.082,56	3108.26	
					34 190 82	00	



Obs1: O método de cálculo planilha acima (cor verde): deve-se considerar a redução da base de cálculo no valor da Nota fiscal de modo que a alíquota aplicada na operação (12%) corresponda a carga tributária de 7%;

Obs2: Assim, o valor da NF sofre uma redução de 58,33%, de modo que aplicando-se a alíquota de 12% sobre o valor da NF reduzido a carga tributária corresponde a 7%.

- Como se pode observar nas planilhas juntadas ao processo, não é possível obter com 25. precisão a base de cálculo utilizada, bem como a alíquota aplicada, inexistindo explicação sobre o método de cálculo aplicado para chegar-se ao valor de R\$ 54.945,62 de Imposto e R\$ 54.945,62 de multa;
- A nota fiscal 4319 não foi juntada ao processo, não sendo possível confirmar a 26. operação e assegurar-se da ausência de regular comprovação de internamento na ZFM;
- Pode-se concluir que os erros na capitulação da penalidade aplicada (não há 27. comprovação da fraude) e na quantificação do valor devido de ICMS (ausência da NF 4319), bem como as omissões das planilhas (Base de Cálculo incorreta, ausência de informação da alíquota aplicada, obscuridade no cálculo), sem olvidar da juntada de planilha que não guarda qualquer relação com a exação (folha 05 dos autos) - que consiste em "Planilha para apuração de ICMS sobre operações interestaduais da empresa J B S" -, todos esses fatos resultaram na confecção do AINF 05.068 com erros, os quais requerem análise mais detalhada no sentido de verificar se os mesmos são sanáveis ou insanáveis;
- Aqui se adota entendimento análogo ao destacado por Fabio Soares de Melo2, em seu 28. trabalho sobre Processo Administrativo Tributário, verbis:

² MELO, Fábio Soares de. Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos. São Paulo:

Editora Dialética, 2012, p.125.

¹ O regular internamento é observado a partir da interpretação sistemática dos subitens de 11 a 22 desse voto, e nesse sentido, entende-se a irregularidade na comprovação da internação dos produtos na ZFM implica na perda da isenção do ICMS e no seu consequente recolhimento.



ESTADO DO ACRE

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO ACRE - CONCEA

O Auto de Infração poderá contemplar (i) um ato administrativo de lançamento, quando dele conste exigência tributária, hipótese denominada por lançamento de ofício; e (ii) outro ato administrativo por intermédio do qual a Administração Pública aplica sanção em virtude de infringência a determinado comando normativo. (grifou-se) Assim, reiteramos nosso entendimento de que a Administração Pública, por meio de um mesmo documento (no caso, o Auto de Infração), possa promover tanto o ato de lançamento quanto o ato de aplicação da penalidade, no mesmo suporte documental.

O lançamento de oficio requer elementos imprescindíveis à configuração da obrigação tributária, sem os quais o mesmo não terá condições de prosperar, estando fadado à sua nulidade.

No mesmo trabalho, Melo apud Botallo assevera que:

"o auto de infração deve estribar-se em dados, documentos e provas aptos a permitir ao contribuinte o pleno acesso ao contraditório e, com ele, ao devido processo legal" (p.127)

O Dec. 462/87, que trata do processo administrativo tributário no Estado do Acre, no
 Capítulo IX, dispõe sobre as Nulidades, e no art. 185 destaca, verbis:

Art. 185 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoas incompetentes; e,

 II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º - A nullidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele

dependem ou sejam consequências.

§ 2.º - Na declaração de nulidade, a autoridade enunciará os atos alcançados e determinará as providências ao prosseguimento ou solução do processo.

31. Ademais no art. 186, da mesma legislação, são tratados os erros passíveis de anulação:

Art. 186 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das enumeradas no artigo anterior, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe tenha dado causa ou quando não influirem na solução do litígio.

32. A questão requer atenção, sendo da competência deste órgão de julgamento, conforme disciplina o art. 187 do Dec. 462/87:



Art. 187 - A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. (grifou-se)

- Ademais, os dispositivos do Regulamento acima mencionado não suprem plenamente a questão, o que nos remete a análise do tipo de erro cometido, e sua subsistência;
- Em relação ao erro cometido, o estudo revela que há diversos entendimentos³;

³ Erro de direito e erro de fato – possibilidade de alteração do lançamento.

A nomenclatura tradicional não é adequada, pois o dito "erro de direito" não é, na realidade, erro. O que se tem em alguns casos é que algumas normas deixam margem para mais de uma interpretação razoável acerca de determinada matéria. (...) tenta-se proteger o princípio da segurança jurídica (...) de forma a garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício da atividade do lançamento, só terão efeitos ex nunc, sendo aplicáveis somente aos casos futuros.

Assim, se a Administração Tributária vinha aceitando como correta a adoção de determinada classificação fiscal para certa mercadoria, não pode posteriormente, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados.

Registre-se por oportuno, que o chamado "erro de fato" pode – e deve – indiscutivelmente justificar a revisão de lancamento já realizado.

O "erro de fato" se refere às circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa para sua verificação. Assim, se houve importação de dez toneladas de trigo e o lançamento foi feito como se houvessem sido importadas apenas oito toneladas, está configurado erro de fato (não se trata de modificação de critério jurídico, mas de dado objetivo manifestamente incorreto), de forma que o lançamento deve ser revisto, com a observância do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

(Alexandre, Ricardo, Direito Tributário esquematizado, São Paulo: Método, 2008, p. 372 e 373)

Modificação dos critérios jurídicos de lançamento

O art. 146 dispõe sobre a modificação introduzida, de ofício ou em razão de decisão administrativa judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (...)

A interpretação desse artigo não é fácil.

Em primeiro lugar, deve-se anotar que ele nada tem que ver com a modificação no estado de fato apreciado pela autoridade lançadora; o dispositivo trata de modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento. Se houver fatos novos – ou melhor, situações ou aspectos fáticos não conhecidos por ocasião do lançamento -, este pode ser revisto, nos termos do art. 149.

O preceito também não cuida de mudança de lei (que possa ter inovado o tratamento jurídico de certa situação fática), que, certamente, vigoraria só para fatos geradores futuros (consoante, aliás, proclama o art. 144 do CTN). Ademais, ao falar em modificação introduzida de ofício, o Código deixa claro tratar-se de ato da autoridade administrativa, e não de alteração introduzida por lei.

Estaria o preceito cuidando de modificações nos critérios de valorização jurídica dos fatos, ou na interpretação da lei? Teria o legislador, baseado na distinção entre erro de fato e erro de direito, procurado explicitar que o segundo (ao

contrário do primeiro) não autorizaria a revisão de lançamento?

O que o texto legal de modo expresso proibe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato



gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critérios não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados. (p. 377 e 378)

Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção do sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de idéias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. A vedação se reporta "a um mesmo sujeito passivo" (e, portanto, a cada sujeito passivo que estiver na mesma situação), e atém-se a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançadas de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, em relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério. (p.379)

(Amaro, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva,2012).

Capítulo 4. Vícios dos Atos Jurídicos Processuais

4.1 Considerações acerca da Teoria das Nulidades no Direito Civil

O estudo do tema relativo aos vícios dos atos jurídicos processuais compreende, certamente, tarefa de extrema dificuldade, em razão da falta de consenso doutrinário, precariedade normativa e relevância de seus decorrentes efeitos iurídicos.

O Capítulo V, Título I, Livro III, do Código Civil brasileiro, aprovado pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002,

dedica-se, exclusivamente, às questões relacionadas à invalidade do negócio jurídico.

Conforme a intitulada "Teoria das Nulidades" do Direito Civil, consideram-se como atos jurídicos inválidos aqueles que, por conterem vícios, não produzem quaisquer efeitos, em razão do que a doutrina tradicional majoritária classificaos como "atos nulos" ou como "atos anuláveis".

Maria Helena Diniz observa que a nulidade compreende a sanção imposta pela norma jurídica, que implica a privação dos efeitos do negócio praticado em virtude da inobservância ao que prescrevem os comandos normativos, de forma que o ordenamento somente admitiria as seguintes espécies de nulidade: "absoluta" e "relativa".

Considera-se nulo ato jurídico nas seguintes hipóteses, a saber: (i) quando praticado por pessoa absolutamente incapaz; (ii) quando seu objeto for impossível; (iii) quando o motivo for ilícito; (iv) quando não se revestir de forma adequada; (v) quando o ato jurídico for simulado; e (vi) sempre que a lei assim o determinar.

4.2. Aplicação da Teoria das Nulidades do Direito Civil ao Direito Administrativo

A invalidação do ato administrativo - e, por sua vez, dos atos praticados no processo administrativo tributário encontra-se intrinsecamente relacionada à possibilidade de aplicação da Teoria das Nulidades do Direito Civil ao Direito público(...).

José Souto Maior Borges pontua que os vícios do lançamento, em razão das conseqüências jurídicas que o enfermam, podem ser "nulos" ou "anuláveis", observando que 'o lançamento nulo, em consequência da gravidade do vício respectivo, é, pela doutrina, eventualmente equiparado a um lançamento inexistente^{*}.

Dessa forma, em se tratando dos vícios dos atos administrativos, especialmente os atos praticados no âmbito do processo administrativo tributário (federal, estadual, distrital e municipal), pois compreendem matéria inerente à Teoria Geral do Direito, permitimo-nos adotar como juridicamente apropriada a classificação que contempla as seguintes espécies: "atos nulos" e "atos anuláveis". (p. 107 a 110)

Ao tratar das espécies de vícios dos atos administrativos, destaca o preciso ensinamento de Hans Kelsen, no sentido de que a "anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus (...) a nulidade é apenas o grau mais alto da anulabilidade". (p. 112)



35. O entendimento ora assumido considera que o erro cometido não consiste em erro objetivo, isto é erro de fato, que decorre de falha em elementos do Auto, que não implicam em ofensa a nenhum princípio;

No âmbito federal, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que discorre acerca das nulidade, por onde depreendese que:

 i) consideram-se nulos (a) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (b) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

ii) a nulidade de qualquer ato apenas prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência;

iii) na declaração de nulidade, a autoridade competente mencionará os atos alcançados, determinando as providências necessárias ao prosseguimento ou à solução do processo administrativo tributário;

iv) quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandara repetir o ato ou suprir-lhe a falta;

 v) as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas anteriormente não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio; e

vi) a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Na esfera estadual, a Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo, nos artigos 10 a 15, contemplou questões atinentes às nulidades, nos seguintes termos:

i) a nulidade de qualquer ato somente prejudica os atos posteriores que dele dependam diretamente;

ii) quando a lei prescrever determinada forma, sob pena de nulidade, a decretação desta não poderá ser requerida por quem lhe deu causa;

iii) as incorreções ou omissões do Auto de Infração não acarretarão sua nulidade, quando nele constarem elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator;

 iv) os erros existentes no Auto de Infração poderão ser corrigidos pelo autuante, com anuência de seu superior imediato, ou por este, enquanto não apresentada defesa, cientificando-se o autuado e devolvendo-se-lhe o prazo para apresentação da defesa ou pagamento do débito fiscal com o desconto previsto em lei;

 v) apresentada a defesa, as correções possíveis somente poderão ser efetuadas pelo órgão de julgamento ou por sua determinação;

vi) estando o processo administrativo tributário em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de oficio ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade;

vii) quando da correção resultar penalidade de valor equivalente ou menos gravoso, será ressalvada ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do débito fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação da defesa; viii) a redução do débito fiscal exigido por meio de Auto de Infração, efetuada em decorrência de prova produzida nos autos, não caracteriza erro de fato;

ix) o órgão de julgamento mandará suprir as irregularidades existentes no Auto de Infração, quando não puder efetuar a correção de ofício;

 x) as irregularidades que tiverem causado prejuízo à defesa, devidamente identificado e justificado, só acarretarão a nulidade dos atos que não puderem ser supridos ou retificados;

xi) saneadas as irregularidades pela autoridade competente e tendo havido prejuízo à defesa, será devolvido ao autuado o prazo de 30 días para pagamento do débito fiscal com o desconto previsto à época da lavratura do Auto de Infração ou para apresentação da defesa, relativamente aos itens retificados; e

xii) a decisão de qualquer instância administrativa que contiver erro de fato será passível de retificação, devendo o processo administrativo tributário ser submetido à apreciação do respectivo órgão de julgamento.

20



- 36. Visualizam-se, no AINF 05.068, falhas que impedem a cobrança do valor principal (Valor do Imposto), uma vez que os elementos formadores do quantum (planilhas, notas fiscais, alíquota, método de cálculo, etc...) são insuficientes para chegar-se ao valor indicado, o qual é ato administrativo distinto da penalidade aplicada;
- A penalidade, com fundamento em FRAUDE, que não restou demonstrada, conduz a impossibilidade de sua aplicação, que é outro ato administrativo, também afetado pela nulidade;
- 38. O momento é oportuno para mencionar o posicionamento de Melo⁴, ao tratar, no seu trabalho, no subitem 5.2.2. Inexistência de nexo entre o relato da infração, os dispositivos infringidos e a capitulação da multa, vejamos:

A legislação de regência do processo administrativo tributário (federal, estadual e municipal) estabelece requisitos inerentes ao Auto de Infração, dentre os quais encontram-se: (i) a descrição do fato caracterizador da infração e das circunstâncias em que ocorreu; (ii) a indicação expressa da disposição normativa infringida; e (iii) a indicação do dispositivo normativo relativo à penalidade cabível. (p. 136) "A descrição do fato relativo à situação infracional imputada, acompanhada da menção precisa do dispositivo normativo infringido, objetiva demonstrar os elementos e as circunstâncias da obrigação tributária que não teriam sido observadas pelo contribuinte" (p.137) "... a indicação do dispositivo normativo relativo à penalidade cabível tem por finalidade demonstrar o enquadramento da situação fático-jurídica ao dispositivo infracional específico e legalmente previsto, pela circunstância de que o lançamento de oficio apresenta como pressuposto a prática de um ilícito de natureza tributária, em razão do descumprimento de determinado dever jurídico, cominando a aplicação da sanção respectiva." (p. 137)

39. De outra banda, os documentos probatórios acostados aos autos, suficientes para exigência da exação, devem fundamentar a lavratura de novo AINF pelo setor competente, para exigência do tributo e da pena devida, nos termos do art. 173 *caput* e incisos do CTN;

21

⁴ MELO, Fábio Soares de. Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 136 a 137.



- 40. Assim, em relação ao AINF 05.068, com fundamento nos dispositivos legais e da doutrina citada, ante as falhas visualizadas no processo, voto pelo Provimento do Recurso, considerando totalmente insubsistente o AINF 05.068 em face dos erros insanáveis que o tornam nulo, replicando as peças suficientes para a feitura de nova exação no valor devido, se possível nos termos do art. 173, II do CTN;
- É como voto em relação ao processo 2011/81/29066.

Rio Branco (AC), 22 de maio de 2015.

Nabil Ibrahim Chamchoum Conselheiro Relator